UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER. — FACULTÉ DE DROIT.

L'USUFRUIT

ET LA

NUE PROPRIÉTÉ

EN DROIT FISCAL

Législation du 22 frimaire an VII. — Sa refonte par la loi du 25 février 1901 (art. 13)

Thèse pour le doctorat ès sciences juridiques

PAR

Dominique PARAVICINI
Receveur d'Enregistrement

MONTPELLIER
IMPRIMERIE MESSIET ET JEANJEAN
14 16, Rue des Étuves, 14-16

1905

L'USUFRUIT ET LA NUE PROPRIÉTÉ
EN DROIT FISCAL

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER. — FACULTÉ DE DROIT.

L'USUFRUIT

ET LA

NUE PROPRIÉTÉ

EN DROIT FISCAL

Législation du 22 frimaire an VII. — Sa refonte par la loi du 25 février 1901 (art. 13)

Thèse pour le doctorat ès sciences juridiques

PAR

Dominique PARAVICINI
Receveur d'Enregistrement

ACAD.
LUGD.BAT.
BIBL.

MONTPELLIER
IMPRIMERIE MESSIET ET JEANJEAN
14 16, Rue des Étuves, 14-16

1905

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

FACULTÉ DE DROIT

MM. Vigié, Doyen, professeur de Droit civil, chargé du cours d'Enregistrement.

Brémond, Assesseur, professeur de Droit administratif.

Gide, professeur d'Economie politique, en congé.

Glaize, professeur de Procédure civile, chargé des cours des Voies d'exécution et de Législation financière.

Laborde, professeur de Droit criminel, chargé du cours de Législation et Economie industrielles.

Charmont, professeur de Droit civil.

Chausse, professeur de Droit romain.

Meynial, professeur d'Histoire du Droit.

Valéry, professeur de Droit commercial, chargé du cours de Droit international privé.

Declareuil, professeur de Droit romain, chargé du cours d'Histoire du Droit public français.

Margat, professeur de Droit civil.

Perreau, professeur de Droit civil approfondi.

Moye, professeur de Droit international public.

Rist, professeur-adjoint, chargé d'un cours d'Economie politique et du cours d'Histoire des doctrines économiques.

Porte, agrégé, chargé d'un cours d'Economie politique.

Ebren, agrégé, chargé du cours de Droit constitutionnel.

Grangé, secrétaire.

Laurens, professeur honoraire.

Giraud, secrétaire honoraire.

MEMBRES DU JURY :

MM. Vigié, *président*.

Charmont, **Moye**, *assesseurs*.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

A MON PRÉSIDENT DE THÈSE

MONSIEUR LE PROFESSEUR VIGIE

DOYEN DE LA FACULTÉ DE DROIT

A MES MAITRES DE LA FACULTE

D. PARAVICINI.

L'USUFRUIT ET LA NUE PROPRIÉTÉ

EN DROIT FISCAL

INTRODUCTION

Ce travail a pour but d'exposer le système des droits fiscaux applicables aux mutations de la nue propriété et de l'usufruit.

La loi fiscale qui assujettit les mutations de la pleine propriété à la perception d'un impôt proportionnel à l'importance des valeurs transmises, frappe également celles de ses démembrements : la nue propriété et l'usufruit. La détermination de la valeur imposable présente, en ce qui concerne ces derniers, des difficultés que le législateur contemporain s'est efforcé de résoudre par des règles aussi simples que précises. Ces règles sont tracées par l'art. 13 de la loi du 25 février 1901 dont nous allons faire le commentaire. Nous pensons qu'il est besoin, à cet effet, non seulement d'une saine interprétation des textes de la loi fiscale, mais d'une connaissance exacte des

règles du droit civil en matière d'usufruit et de nue propriété ; un lien étroit unit les solutions fiscales aux règles du droit civil.

Aussi, nous consacrerons un chapitre préliminaire au *pur droit civil*, examinant quels sont les caractères et la nature du droit d'usufruit comment il s'établit, comment il s'éteint. L'usufruit suppose la nue propriété ; ce sont les deux faces d'une seule et même question que nous étudierons en même temps parce qu'on ne saurait les séparer.

Nous aborderons ensuite l'étude exclusivement fiscale de l'usufruit et de la nue propriété ; mais, avant d'exposer le régime établi par la loi nouvelle, nous consacrerons quelques lignes à l'examen des idées et des règles admises sur ce point dans notre ancien droit : le présent est fait du passé : pas plus que la nature, *legislatio non facit saltus.*

Après ce rapide aperçu historique nous donnerons des développements plus considérables au régime établi par la loi du 25 février 1901, en ce qui concerne l'usufruit et la nue propriété. C'est autour de cette loi que nous grouperons toutes nos solutions ; mais, à propos de chacune d'elles, nous rappellerons la solution admise sous l'empire de la législation antérieure à 1901 (loi du 22 frimaire an VII).

D'abord, suivant une règle générale de méthode, il est utile, pour déterminer la portée d'une loi nouvelle, de constater l'état de la législation immédiatement antérieure ; puis, dans notre cas, cette étude a un intérêt directement pratique, car les dispositions

fiscales antérieures à 1901 trouveront encore, dans bien des cas, à s'appliquer pendant une période transitoire assez longue ; enfin nous pensons qu'il peut y avoir quelque intérêt à comparer à l'état actuel des choses l'état encore bien imparfait d'autrefois et à mesurer la transformation qui s'est accomplie après un siècle d'incertitudes et d'exagérations fiscales.

Nous viserons donc, dans ce travail, à retracer succinctement, mais complètement et avec exactitude, les idées généralement enseignées par les auteurs spéciaux ou consacrées par la jurisprudence antérieure à 1901. Pour éviter de jeter la confusion dans l'esprit du lecteur, nous écarterons les questions de détail, les discussions qui seraient superflues et n'offriraient plus actuellement qu'un intérêt rétrospectif.

Avant de conclure, nous jetterons, dans un court appendice, un rapide coup d'œil sur quelques législations étrangères.

Ainsi conçue et ordonnée, notre étude fiscale de l'usufruit et de la nue propriété n'a pas la prétention d'être appelée à rendre de grands services aux agents de la perception dans l'application fréquente qu'ils ont à faire des règles nouvelles. Il nous suffirait qu'elle pût leur être de quelque utilité.

NOTIONS PRÉLIMINAIRES

La propriété est « le droit en vertu duquel une chose se trouve soumise, d'une façon absolue et exclusive, à l'action et à la volonté d'une personne » (Aubry et Rau, § 190). Le droit de propriété étant absolu, le propriétaire a seul le droit, en principe, de retirer de sa chose tous les avantages qu'elle peut produire.

Les servitudes constituent une exception à ce droit commun, une limitation au droit absolu du propriétaire sur sa chose. Les servitudes sont des droits réels qui permettent à leur titulaire de tirer de la chose d'autrui une certaine utilité ; elles sont établies soit au profit d'une personne, soit au profit d'un fonds, et constituent, suivant les cas, soit des servitudes personnelles, soit des servitudes réelles ou foncières. Cette distinction remonte au droit romain : *servitutes aut personarum aut rerum sunt.*

L'usufruit est la plus importante des servitudes personnelles.

Les jurisconsultes romains ramenaient à trois principaux les éléments dont l'ensemble constitue la propriété *(plena in re potestas).*

1° Le *jus utendi* (*usus*), c'est-à-dire le droit de se servir de la chose et de l'employer à tous les usages auxquels elle peut se prêter, pourvu que ceux-ci soient susceptibles de se renouveler, à la condition toutefois de ne pas toucher aux fruits.

2° Le *jus fruendi* (*fructus*), droit de percevoir les fruits et les revenus que la chose est susceptible de procurer.

3° Le *jus abutendi* (*abusus*), ou droit de disposer de la chose, en la consommant (matériellement ou juridiquement), en la détruisant ou en transformant sa substance.

Dans la définition de l'article 544 (Code civil) le législateur moderne abandonne la division tripartite des jurisconsultes romains et qui avait passé dans notre ancienne jurisprudence. Aux termes de cet article, la propriété comprend essentiellement deux éléments : le droit de disposer de la chose — *abusus* — et celui d'en jouir — *fructus* — qui implique à la fois le droit d'usage et celui de recueillir les fruits. Quand l'*abusus* et le *fructus* sont réunis dans un seul et même patrimoine, on dit que la propriété est entière, pleine ; c'est la *plena potestas* des Romains ; elle absorbe l'usufruit qui ne s'en distingue pas. Mais il arrive souvent que, pour des causes diverses, le *fructus* se sépare de l'*abusus* et passe pendant une certaine période de temps dans un patrimoine distinct. Cette décomposition donne alors naissance à un droit nouveau, l'*usufruit*, qui, selon l'expression de la jurisprudence, n'existait pas aupa-

ravant avec son individualité propre, et qui devient, à partir du démembrement de la propriété, une valeur isolément sujette à l'impôt.

Le droit mutilé qui reste au nu propriétaire, après ce démembrement, étant séparé de la jouissance et comme dépouillé, s'appelle *nue propriété*. Celle-ci n'est, dans la réalité du fait, que l'expectative de l'usufruit momentanément séparé. «Le droit de nue propriété, disent MM. Championnière et Rigaud, c'est la propriété dépouillée de la jouissance; il ne consiste utilement que dans une expectative et n'apportera de profit à celui qui le possède qu'à l'extinction de l'usufruit. Si donc l'usufruit ne cessait pas, la nue propriété ne serait pas un droit, ou, ce qui est la même chose, serait un droit à rien. Il ne faut donc pas dire que le possesseur de la nue propriété a non seulement la nue propriété mais encore l'expectative de l'usufruit: ces deux objets n'en font qu'un (1).»

L'art. 578 (C. civ.) définit l'usufruit: «le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance.» On a reproché à cette définition de ne pas donner une idée exacte et complète de la nature de l'usufruit. En effet, l'art. 578 ne dit pas que l'usufruit est un droit réel, une servitude. Mais, comme on l'a fait obserser, le législateur a craint

---

(1) Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement*, nos 3463 et 3495, en note.

d'évoquer, par ce mot, le souvenir des anciennes servitudes féodales avec lesquelles la Révolution avait franchement rompu; aussi bien est-on d'accord pour admettre que l'usufruit est un *droit réel de jouissance*. L'emprunteur dans le prêt à usage, le locataire d'une maison, le fermier d'une terre, ont bien, comme l'usufruitier, la jouissance d'une chose dont un autre a la propriété, mais sans avoir aucun droit réel sur cette chose. L'usufruitier, au contraire, tient sa jouissance à titre de droit réel. Entre lui et le nu propriétaire il n'existe aucun lien d'obligation; d'une part, le nu propriétaire joue un rôle absolument passif vis-à-vis de l'usufruitier, il doit laisser faire mais il ne peut jamais être contraint à faire quelque chose. Ainsi il doit laisser jouir l'usufruitier, mais il n'est pas tenu de le faire jouir; quand l'usufruitier entre en jouissance, le nu propriétaire n'est pas tenu de faire les réparations nécessaires pour que la chose grevée d'usufruit puisse servir à l'usage auquel elle est destinée. Il en est tout autrement du bailleur vis-à-vis du preneur: le bailleur est tenu de procurer la jouissance au preneur; il est son débiteur en vertu du contrat de bail; il doit donc faire tout ce qui est nécessaire pour exécuter ce contrat, tenir les lieux clos et couverts, et garantir le locataire contre les tiers.

De son côté le nu propriétaire ne peut exiger aucune prestation de l'usufruitier; ce dernier a le droit exclusif de jouir de la chose, et, s'il n'a pas la faculté de réclamer le concours du nu propriétaire pour

l'exécution des réparations et travaux nécessaires à la mise en valeur de la chose, il n'est pas tenu, en revanche, de lui rendre compte des bénéfices qu'il peut en retirer.

Outre qu'elle oublie de dire que la jouissance de l'usufruitier *s'exerce à titre de droit réel,* la définition du Code est encore incomplète en ce sens qu'elle ne dit pas que cette jouissance est *essentiellement temporaire et viagère* de sa nature. C'est précisément en ce sens que l'usufruit est, comme on l'appelle souvent, un droit personnel. On ne veut pas exprimer par là que l'usufruitier a un droit de créance ou que l'usufruit est exclusivement attaché à la personne de l'usufruitier en sorte qu'il ne pourrait le transmettre, le céder. On veut simplement exprimer cette idée que l'usufruit ne survit jamais à son titulaire, qu'il est intransmissible aux héritiers de celui-ci. Dans ce sens, l'usufruit est essentiellement viager; s'il est permis d'en limiter la durée en deçà de la vie du titulaire, cette durée ne peut jamais dépasser l'existence de ce dernier (1). L'usufruit établi à terme s'éteindra donc soit par l'arrivée du terme du vivant de l'usufruitier, soit par la mort de celui-ci si elle a lieu avant l'arrivée du terme. Toutefois la règle qui rend l'usufruit viager ne fait pas obstacle à la constitution d'un

---

(1) Vigié, *Cours de droit civil,* I, n° 617. — Planiol, *Cours de droit civil,* I, n° 2838. — Aubry et Rau, II, p. 721, texte et note 8. — Baudry-Lacantinerie et Chauveau, *Des biens,* n° 733, p. 464.

usufruit sur plusieurs têtes, soit conjointement avec clause d'accroissement, soit successivement.

C'est l'hypothèse des usufruits conjoints et des usufruits successifs dont nous traiterons à propos de la loi du 25 février 1901. En validant ces constitutions d'usufruit on ne viole pas la règle que l'usufruit est viager. En effet, peuvent seuls être appelés à bénéficier de ces constitutions d'usufruit les personnes qui avaient l'existence juridique soit au moment de la convention, si l'usufruit est constitué entre vifs, soit au moment du décès, s'il est dévolu par testament. Donc, quel que soit le nombre des bénéficiaires conjoints ou successifs, le constituant n'aura pas fait durer l'usufruit plus longtemps que s'il l'avait établi directement au profit du dernier survivant.

Si la personne appelée à recueillir l'usufruit est une personne morale, la durée maxima de l'usufruit est fixée à 30 ans (art. 619). C'est là une règle absolue à laquelle les conventions des parties ne sauraient déroger; toute clause qui tendrait à faire durer cet usufruit au delà du terme légal serait nulle, à notre sens, par application de l'article 6 du Code civil.

Le droit de jouissance de l'usufruitier étant un droit réel, un *jus in re*, indépendant de tout lien de droit entre l'usufruitier et le nu propriétaire, ceux-ci se trouvent juridiquement étrangers l'un à l'autre. Chacun d'eux étant titulaire d'un droit réel distinct est un tiers pour l'autre. Il s'ensuit qu'aucune communauté, aucune indivision ne peut exister entre

le nu propriétaire et l'usufruitier d'un même bien, de sorte qu'il n'y a pas lieu à partage, l'indivision supposant deux droits de même nature sur un même objet.

Résumant ici, en une courte formule, les développements qui précèdent, nous définirons l'usufruit: « un droit réel de jouissance sur une chose appartenant à autrui et qui s'éteint nécessairement à la mort de l'usufruitier (1). »

*
* *

L'usufruit peut porter sur toute espèce de biens meubles ou immeubles (art. 581 C. civ.). Il revêt le caractère mobilier ou immobilier suivant la nature de l'objet qu'il grève. Il peut porter sur des choses incorporelles, sur des universalités, sur des choses improductives et stériles.

Quasi-usufruit. — Relativement aux choses qui se consomment par le premier usage, l'usufruit proprement dit, tel qu'il est défini par l'art. 578, ne saurait se concevoir ; l'usufruit, en effet, ne subsiste que *salva rerum substantia.* Le « jus abutendi » est refusé à l'usufruitier, et c'est justement par là que son droit diffère de la propriété. D'où la conséquence

(1) Planiol, *op. cit.*, t. I. n° 2747.

qu'il n'y a pas d'usufruit concevable sur les choses dont on ne peut user sans les consommer matériellement, comme le vin, le blé, l'huile, le charbon, les denrées alimentaires, etc., ou sans les consommer juridiquement, comme les pièces de monnaie, les billets de banque, etc. Pour ces sortes de choses qu'on appelle *choses consomptibles par le premier usage,* le *jus utendi* n'est rien sans le *jus abutendi*, puisque la consommation est le seul usage qu'on puisse en faire. Un usufruit portant sur de pareilles choses se serait réduit au droit stérile ou plutôt à l'obligation de les conserver sans y toucher, tout autre usage devant en détruire la propriété. Les anciens jurisconsultes romains en avaient très logiquement conclu que l'usufruit ne peut pas être établi sur ces choses. Mais le droit romain n'en resta pas là. Pour satisfaire aux besoins de la pratique, un sénatus-consulte dont on ignore la date précise, mais que les interprètes du droit romain placent généralement sous le règne d'Auguste ou de Tibère, vint décider que l'on pourrait léguer l'usufruit de toutes sortes de choses (1), même de celles qui sont consomptibles par le premier usage. Mais le droit qu'on donnait sur elles à l'usufruitier n'est pas un véritable usufruit : on l'appelait *quasi-usufruit* (2). A l'exemple de la législation romaine, le Code civil admet, à l'égard

---

(1) Ulpien, Dig., liv. VII, t. 5, fr. 1.

(1) Dig., liv. VII, tit. 5, fr. 2, § 1.

de ces choses, un droit spécial appelé le *quasi-usufruit.* Le quasi-usufruitier devient propriétaire de la chose soumise à son droit, ce qui lui permet de *s'en servir en la consommant*, mais cette chose ne lui est acquise qu'à charge de restituer, à l'extinction de sa jouissance, une chose de pareille quantité et qualité (art. 587).

« Quand vous me concédez un droit d'usufruit sur des choses de consommation, dit Marcadé, il n'y a là de l'usufruit que le nom, et, au lieu d'un simple démembrement de la propriété, vous me concédez la propriété même, c'est une aliénation complète de la chose. » (sur l'art. 581, n° 1.)

Ainsi l'usufruit peut porter sur toutes choses qui font généralement partie d'un patrimoine, sur une universalité ou sur une ou plusieurs choses individuelles, sur une chose corporelle consomptible ou non, sur une créance, une rente viagère, un fonds de commerce, etc... Quelques détails sur ces divers points :

Créance. — Tant qu'elle existe, elle forme l'objet d'un véritable usufruit. Et, comme l'usufrutier n'en est pas propriétaire, nous pensons qu'il ne pourrait pas l'aliéner et que ses créanciers ne pourraient pas la saisir.

Son droit consiste à en toucher les intérêts. Mais, lorsque le terme du remboursement est arrivé, il a le droit de toucher le capital, et l'usufruit se transforme alors en un quasi-usufruit. C'est ce que sup-

pose l'art. 39, L. 3 mai 1841, lorsqu'il décide qu'en cas d'expropriation d'un immeuble grevé d'usufruit, l'usufruitier exerce son droit sur le montant de l'indemnité, sauf au propriétaire à exiger une caution. Si la loi accorde au nu propriétaire le droit d'exiger une caution de l'usufruitier même dans le cas *où celui-ci en était dispensé,* c'est évidemment parce que la substitution de l'indemnité à l'immeuble primitivement grevé, crée pour le nu propriétaire un danger qui consiste précisément en ce que l'usufruitier pourrait dissiper cette indemnité qui lui a été ou va lui être remise. Toute autre solution aurait d'ailleurs pour résultat de mettre l'usufruitier dans l'impossibilité d'exercer son droit.

Donc la constitution d'un usufruit sur une créance implique que l'usufruitier a le droit d'exiger le remboursement du capital pour en faire son affaire propre, lorsque l'échéance est arrivée. Et si le titre constitutif stipulait qu'à l'échéance le capital sera encaissé par le nu propriétaire obligé seulement, à dater de cette époque, de servir à l'usufruitier une somme annuelle représentative des intérêts de ce capital, au lieu d'un usufruit nous n'aurions plus qu'une rente viagère, un crédi-rentier au lieu d'un usufruitier.

Créances non productives d'intérêts. — Conformément aux principes qui viennent d'être exposés, une solution du 5 mai 1891 (7646, R. P.) a décidé qu'une créance non productive d'intérêts

jusqu'au décès du débiteur n'est pas susceptible d'usufruit. « Une chose n'est susceptible d'usufruit, porte cette solution, qu'autant qu'un possesseur peut y rencontrer un avantage appréciable, matériel ou moral. Dalloz, v° *Usuf.*, n° 148. Cf. Hennequin, t. II, p. 265); car, si la loi ne distingue pas entre les divers biens qui peuvent faire l'objet d'un usufruit et si elle ne le limite pas à ceux qui sont productifs de revenus, encore faut-il qu'ils soient susceptibles de procurer au propriétaire, à défaut de profits matériels, des avantages de pur agrément, tels, par exemple, que des objets d'art. On ne saurait ranger ni dans l'une ni dans l'autre de ces catégories une créance non productive d'intérêts ; quant à présent du moins, cette créance ne pourrait procurer aucun bénéfice à l'usufruitière et, par sa nature, elle n'est susceptible de donner aucune sorte d'avantages. Par suite, cette valeur ne deviendra réellement susceptible d'usufruit qu'au décès de la débitrice qui en fera courir les intérêts ; et c'est seulement dans les six mois de la réalisation de cet évènement, qui suspend l'exercice de son droit, que Mme de D... sera tenue, en cas de survie, d'acquitter l'impôt de mutation. »

Rente viagère. — La rente viagère est le droit qu'a une personne de toucher annuellement une certaine somme, tant qu'elle vivra.

Il est incontestable, tout au moins pour les rentes viagères constituées à titre onéreux, que les arrérages d'une rente viagère comprennent un mélange

d'intérêts et de capital. Lorsque, par exemple, je vous abandonne un capital de 10,000 fr. pour lequel vous devrez me fournir une rente viagère de 1000 fr. par an, les 1000 fr. que je toucherai jusqu'à ma mort représentent non seulement les intérêts du capital que j'ai aliéné, mais une portion de ce capital lui-même que je perçois ainsi sous forme d'annuités.

On s'était donc demandé dans l'ancien droit si l'usufruitier avait le droit de percevoir les arrérages d'une rente viagère et de les consommer sans être tenu à aucune restitution, et on avait résolu la question négativement. Mais tandis que les uns voulaient que l'usufruitier eût seulement droit aux intérêts des arrérages pendant le temps de son usufruit et restituât ces arrérages à la fin de cet usufruit, d'autres décidaient que les arrérages devaient être perçus par le nu propriétaire tenu seulement de payer chaque année à l'usufruitier les intérêts d'une somme convenue entre eux comme représentant la valeur de l'usufruit.

Le Code a coupé court à toutes ces difficultés en décidant que l'usufruit d'une rente viagère donne à l'usufruitier, pendant la durée de son usufruit, le droit d'en percevoir les arrérages, sans être tenu à aucune restitution (art. 588).

Fonds de commerce.— Un fonds de commerce est chose complexe qui comprend l'achalandage, le droit au bail, l'installation matérielle, des marchandises, etc. L'ensemble forme une entité juridique,

une chose incorporelle que l'on considère comme *mobilière* (1) et qui peut faire l'objet d'un droit d'usufruit. La loi du 28 février 1872 détermine les droits à percevoir sur les ventes de fonds de commerce. Cependant, à raison de leur importance, cette sorte de propriété est régie par diverses règles analogues à celles qui sont établies pour les propriétés immobilières (2). A l'égard des marchandises comprises dans un fonds de commerce, il est nécessaire que l'usufruitier de ce fonds ait le droit de les aliéner ; la concession de ce droit lui est faite implicitement. Son droit sur ces marchandises est un quasi-usufruit, mais à l'égard du fonds de commerce lui-même il a un véritable usufruit. Son droit se borne à l'exploiter, et, comme il n'en est pas propriétaire, il ne pourrait l'aliéner. A la fin de l'usufruit il en devra opérer la restitution en nature et dans l'état où il l'a pris. S'il l'a laissé dépérir, faute d'une exploitation intelligente, il sera tenu à une indemnité (arg., art. 587) sans qu'il puisse d'ailleurs en réclamer une pour les améliorations (arg., art. 599). Nous pensons même qu'en cas d'abus ou de négligences graves, susceptibles de compromettre d'une manière permanente et définitive la valeur du fonds, le nu-propriétaire pourrait demander la déchéance de l'usufrui-

---

(1) Lyon-Caen et Renault, *Traité de droit commercial*, t. III, n° 241.

(2) Lyon-Caen et Renault, *ibid.*, n°s 251 à 254.

tier par application de l'art. 618 (C. civ.). Quant aux marchandises, la restitution s'en fera nécessairement par équivalent. Le nu propriétaire reprendra les marchandises en magasin, sauf aux parties à se tenir compte de la différence d'estimation à l'ouverture et à l'extinction de l'usufruit (Aubry et Rau, t. II, § 236).

Bail. — Un bail à ferme peut être l'objet d'un usufruit ; par suite, l'usufruitier de tous les biens d'une succession a le droit de jouir d'un bail de cette nature qui était exploité par le défunt et qui fait partie de sa succession (1). Nous pensons que l'usufruitier profite alors de tous les avantages du bail et recueille tous les fruits de la ferme. Le droit du fermier constitue une simple créance, son objet c'est l'obligation contractée par le bailleur de lui procurer la jouissance de la chose louée pendant toute la durée du bail. Or, cette créance, l'usufruitier doit en jouir comme de toutes les créances qu'il trouve dans la succession en s'en appropriant les revenus. Dans l'espèce, les revenus sont purement et simplement les bénéfices de l'exploitation ; donc ils appartiennent à l'usufruitier sans que celui-ci soit astreint à aucune restitution (2).

---

(1) Montpellier, 13 mars 1856 (S. 57, 2, 695). Cass., 19 janv. 1857 (S. 59, 1, 421).

(2) Aubry et Rau, t. II, § 230, note 20; contra : Demolombe (X, 330) et Caen, 25 mai 1868 (S. 69, 2, 18).

Titres négociables, actions et obligations. — Les titres négociables sont les titres représentatifs des valeurs mobilières transmissibles suivant les modes commerciaux, tradition, endossement ou transport (C. com., art. 35 et 36). Ne rentrent pas dans cette désignation les lettres de change, billets ou autres papiers de commerce.

Les titres négociables se divisent en *actions* et *obligations*. Les actions représentent une partie du capital social ; les obligations constituent une créance contre la société. La Ville de Paris, le Crédit Foncier et bien d'autres villes ou établissements émettent dans le public ce qu'on appelle des *valeurs à lots*, c'est-à-dire des obligations rapportant un intérêt assez faible mais remboursées, par voie de tirage au sort, avec des primes pour les premiers numéros sortants. Quand l'obligation qui gagne une prime est soumise à un droit d'usufruit, il y a eu des difficultés sur le point de savoir à qui de l'usufruitier ou du propriétaire doit appartenir cet accroissement soudain du capital.

Les uns prétendaient que l'usufruitier n'avait aucun droit, même de jouissance temporaire, sur le montant de la prime qui entrait immédiatement dans le patrimoine du propriétaire. En effet, disaient-ils, on ne peut pas considérer la prime de remboursement comme un fruit.

D'autres voulaient, au contraire, que l'usufruitier eût droit à la totalité de la prime, en pleine propriété,

puisque, disaient-ils, le service des primes est assuré au moyen de retenues opérées sur les intérêts des obligations à lot. Il y a donc pour les porteurs de titres une privation certaine, quoique minime, de revenus, et la prime est constituée par l'ensemble de ces prélèvements ; elle ne constitue pas un surcroît de capital et doit appartenir à celui qui subit la retenue, c'est-à-dire à l'usufruitier.

La Cour de cassation a écarté ces deux opinions extrêmes pour s'en tenir à une décision intermédiaire d'après laquelle la prime forme un surcroît de capital qui appartient au nu propriétaire et dont la jouissance seule peut être réclamée par l'usufruitier (1).

*
* *

Modes d'établissement de l'usufruit. — D'après l'art. 579, « l'usufruit est établi par la loi ou par la volonté de l'homme. » Les usufruits légaux sont au nombre de trois :

1° Le droit de jouissance légale accordé par l'art. 384 aux père et mère sur les biens de leurs enfants mineurs de 18 ans et non émancipés.

2° L'usufruit accordé au père ou à la mère survivant, sur la succession de l'enfant prédécédé quand le père ou la mère concourt avec des collatéraux de l'autre ligne (art. 754).

---

(1) Cass., 14 mai 1877 (D. 77, 1, 353 ; S. 78, 1, 1).

3° L'usufruit accordé au conjoint survivant par les lois du 14 juillet 1866 (art. 1er) et du 9 mars 1891 (art. 767, C. civ.)

Les deux dernières catégories d'usufruits légaux donnent ouverture au droit de mutation. Mais on est unanime à décider que l'usufruit légal de l'art. 384 du C. civil est affranchi de ce droit (1). Bien que la loi le qualifie d'usufruit légal (art. 601), ce n'est pas là un véritable usufruit. Le titulaire ne peut ni l'aliéner ni l'hypothéquer ; ses créanciers ne peuvent pas le saisir pour le faire vendre. Ce n'est pas à proprement parler un droit pécuniaire entrant dans le patrimoine du titulaire. « C'est, dit Proudhon, une espèce de traitement que la loi accorde aux père et mère pour l'exercice de la magistrature domestique dont ils sont revêtus sur leurs enfants en bas âge (2). »

L'administration n'a jamais contesté cette immunité conforme à la tradition historique (Cf. Bosquet, v° *Usufruit*, n° 2).

Mais la jurisprudence décide que l'usufruit légué sur des biens dont l'usufruitier aurait eu, sans ce legs, la jouissance légale, est soumis à l'impôt, si l'usufruitier ne renonce pas à son legs (3).

La *volonté de l'homme* peut donner naissance à un

---

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, II, n° 818. — Demante, *Principes de l'enregistrement*, II, n°746. — Délib. Cons. adm., 20 juin 1828 (Contr. 1863).

(2) Proudhon, *Traité des droits d'usufruit*, t. II, p. 331.

(3) Cass., 15 juin 1842 (S. 42, 1, 695). Naquet, *op. cit*, t. II, n° 819.

droit d'usufruit. Elle peut se manifester soit sous la forme d'un contrat, soit sous la forme d'un testament. L'usufruit créé par contrat peut l'être soit à titre onéreux, soit à titre gratuit. L'usufruit constitué à titre gratuit, soit sous forme de testament, soit sous forme de donation, ne sera valablement créé qu'à la condition que le constituant aura suivi les formes imposées pour ces actes et aura eu capacité pour les faire.

L'usufruit constitué à titre onéreux peut résulter, notamment, d'une vente, d'un échange, d'un partage.

La création d'un usufruit par contrat à titre gratuit ou à titre onéreux peut se faire de deux manières différentes : par voie d'*aliénation*, par voie de *retention*. Au premier cas, l'usufruit fait directement l'objet du contrat, il se déplace. Au second cas, la constitution de l'usufruit n'est que le résultat indirect du contrat : la jouissance de la chose ne se déplace pas, elle reste à la personne qui l'avait auparavant mais qui l'exerce désormais à titre d'usufruitier et non plus à titre de propriétaire.

C'est ce qui se produit toutes les fois qu'on aliène la nue propriété seulement d'une chose.

En droit français, il n'y a plus à distinguer comme en droit romain entre la convention, génératrice d'obligations, et le mode de transfert (*in jure cessio*, etc.) de la propriété ou du droit réel d'usufruit. La convention translative, légalement formée, donne naissance à l'usufruit.

Mais lorsque l'usufruit est établi *sur des immeubles* et par acte *entre vifs*, cela n'est vrai qu'entre les parties contractantes. Au regard des *tiers*, la transcription de l'acte constitutif de l'usufruit est nécessaire pour que celui-ci leur soit opposable. Voyez pour le cas de donation le Code civil (art. 939) et pour les constitutions d'usufruit à titre onéreux la loi du 23 mars 1855 (art. 1, 1°). Ces deux textes assujettissent à la formalité de la transcription le transfert des « droits réels susceptibles d'hypothèques », ce qui comprend à n'en pas douter l'usufruit (art. 2118, 2°).

Au cas de création d'usufruit par la volonté des parties, l'usufruit peut être, soit constitué purement et simplement, soit affecté d'un terme ou d'une condition. L'art. 580 mentionne expressément cette faculté.

Aux deux causes créatrices d'usufruit mentionnées par l'art. 579, il faut en ajouter une troisième : la *prescription acquisitive*. Cette doctrine, qui a eu ses contradicteurs, n'est plus contestée depuis longtemps. On pourrait douter que ce mode d'acquérir soit applicable à l'usufruit immobilier corporel. En effet, l'art. 579 ne signale que deux modes d'acquérir ce droit, tandis que, en matière de servitudes réelles, la loi consacre un texte spécial, l'art. 690, pour nous dire que ces servitudes peuvent être usucapées.

Il faut cependant admettre la prescription acquisitive au nombre des causes créatrices d'usufruit. Pourquoi distinguer entre l'usufruit et la propriété? il présente avec elle la plus grande analogie. Si le

législateur traite de la prescription en matière de servitudes, c'est qu'il a soumis la prescription de ces servitudes à des règles exceptionnelles. Il est muet sur ce point, au titre de l'usufruit, parce que pour ce droit on doit suivre les règles générales.

On a objecté l'art. 2236 qui dispose : *ceux qui possèdent pour autrui ne prescrivent jamais, par quelque laps de temps que ce soit*, et le texte nous donne comme exemple, notamment, *l'usufruitier*. Il est facile d'écarter l'objection : quant à la nue propriété l'usufruitier est bien, en effet, un détenteur précaire, il possède au nom et pour le compte du nu propriétaire, mais quant à son droit d'usufruit il possède pour son compte personnel, *animo domini*. Nous pensons donc, avec tous les auteurs, que le droit d'usufruit est susceptible de prescription acquisitive.

Seulement on aura surtout l'occasion d'appliquer la prescription favorable de dix et vingt ans. Quant à la prescription trentenaire, elle est en matière d'usufruit d'une application très rare. En effet, les actes qu'un usufruitier peut faire en exerçant son droit (habitation, location, exploitation, perception des fruits, etc...) suffisent parfaitement en eux-mêmes, comme faits de possession, pour faire acquérir la propriété par usucapion ; l'intention seule diffère.

Cela étant, un usurpateur qui s'empare d'un immeuble et qui le possède pendant 30 ans ne s'avisera pas d'acquérir simplement l'usufruit de cet immeuble dont il peut acquérir la propriété.

Mais la prescription favorable de 10 ou 20 ans se comprend très bien et peut se réaliser dans la pratique.

Avant de clore ce paragraphe des modes d'établissement de l'usufruit, il nous paraît intéressant de signaler ce qu'on appelle en droit fiscal les *donations à cause de mort*, c'est-à-dire dont l'effet est subordonné à la condition du prédécès du donateur. Ce genre de donation est peut-être la plus abondante des sources productrices d'usufruits.

La transmission d'usufruit qui procède d'une donation à cause de mort n'est pas considérée comme s'opérant au jour même de la donation : après l'évènement du décès, la donation sous condition du prédécès du donateur est soumise, non pas au droit de donation, mais au droit de mutation par décès. La loi fiscale, en d'autres termes, dénature les donations de cette catégorie et les assimile à des testaments. Cela résulte des textes qui soumettent les donations sous condition de survie aux droits des testaments (droit fixe de 7 fr. 50 en principal) (1), et surtout de ceux qui établissent le droit de mutation par décès sur les « mutations qui s'effectuent par décès, soit par succession, soit par testament ou autres actes de libéralités à cause de mort (2). »

---

(1) Le droit, d'abord de 3 fr. (L. 22 frim. an 7, art. 68, § 3, n° 5), a été élevé à 5 fr. (L. 28 avril 1816, art. 45, n° 4), puis à 7 fr. 50 (L. 28 février 1872, art. 4).

(2) L. 28 avril 1816, art. 53; L. 21 avril 1832, art. 33.

Nous ne pensons pas qu'il soit possible d'expliquer rationnellement cette importante dérogation aux principes du droit civil. Il est fort probable qu'il y a là une survivance de la législation du centième denier. Les donations faites sous la condition de survie du donataire étaient alors immédiatement soumises aux droits d'insinuation, mais elles supportaient, en outre, les droits de centième denier dans les six mois de la mort du donateur (1).

Quoi qu'il en soit, cette règle doit être appliquée à la donation de biens à venir, à la donation de biens présents et à venir (2), à la donation de biens présents sous condition de survie.

Mais si, dans tous ces cas, le donataire a été mis en possession avant le décès, le droit de donation devenant exigible, le droit de mutation par décès ne l'est pas.

*
* *

Le droit d'usufruit, avons-nous dit, porte sur la chose ; il permet à l'usufruitier d'en tirer des avan-

---

(1) Bosquet, *op. cit.*, p. 249 et 250.

(2) Demante, *op. cit.*, II, n° 609 (I et II). — Naquet, *op. cit.*, II, n° 811.

Si, après le décès, le donataire opte pour les biens présents, il se produit alors rétroactivement une donation de biens présents. On a conclu de là que le droit exigible est celui de donation. Nous pensons que cette opinion applique à tort les principes du droit civil que la loi fiscale a écartés. — Demante, *loc. cit.* (qui avait primitivement soutenu le contraire). — Naquet, *loc. cit.*

tages déterminés, la perception des fruits; c'est un droit réel qui est distinct du droit de propriété et en est complètement indépendant. Il ne faut donc pas considérer l'usufruit comme une charge de la propriété, mais comme un droit distinct et séparé. L'usufruit et la nue propriété sont distincts en fait, puisque la jouissance est séparée de la propriété; en droit, puisque chacun d'eux repose sur deux têtes différentes; en hypothèque, puisque l'usufruit peut être hypothéqué par l'usufruitier (art. 2118); en copropriété, puisque l'un peut être vendu, légué ou transmis séparément de l'autre (comp. art. 621 et 595 C. civ.).

Si l'usufruitier ne peut pas aliéner les biens soumis à son usufruit parce qu'il n'est pas propriétaire de ces biens, il peut du moins, aux termes de l'art. 595, céder le droit qu'il a sur eux, soit à titre onéreux, soit même à titre gratuit. En droit civil deux situations peuvent se présenter: on distingue la *cession d'usufruit* proprement dite et la *constitution du sous-usufruit*. En matière de cession d'usufruit on discute sur le point de savoir si c'est le droit lui-même qui est transmis d'une personne à une autre ou seulement l'émolument. Mais tout le monde est d'accord pour déclarer que le fait de la cession ne modifie pas la durée de l'usufruit, de telle sorte que si ce droit est subordonné, comme il arrive le plus souvent, à la vie de l'usufruitier, il s'éteindra par la mort du cédant et non par la mort du cessionnaire qui est sans influence sur la durée de l'usufruit et

après laquelle la cession continue à produire ses effets au profit de qui de droit. C'est le seul cas à notre sens où l'usufruitier puisse transmettre, *par décès*, son droit d'usufruit à une personne autre que le nu propriétaire.

Quant à la constitution du sous-usufruit, elle a pour effet de grever le droit réel d'usufruit d'un nouveau droit d'usufruit. Car notre loi moderne n'a pas admis dans toute sa rigueur la règle romaine : «Servitus servitutis esse non potest.» Dans notre hypothèse on a *deux usufruits superposés;* tout comme le cessionnaire d'usufruit, le second usufruitier est entièrement substitué au premier pour toute la durée que doit avoir son droit de jouissance; mais, à la différence de celui-là, le sous-usufruitier ne transmet pas son droit à ses héritiers : ce droit s'éteint nécessairement avec lui. De sorte que l'usufruit d'un usufruit est soumis à deux chances d'extinction : il peut s'éteindre non seulement par la mort de l'usufruitier primitif, mais aussi par la mort du second usufruitier ; le premier qui mourra y mettra fin.

La distinction qu'on peut faire en droit civil entre la cession d'usufruit et la constitution d'un sous-usufruit n'avait pas de raison d'être en droit fiscal, antérieurement à la loi de 1901. L'une et l'autre était assujetties au droit immobilier de mutation lorsque l'usufruit grevait des immeubles, et ce droit de mutation avait toujours la même assiette. Mais, depuis la mise en vigueur de la loi nouvelle, la distinction du droit civil présente de l'intérêt même en droit fiscal.

*
* *

Causes d'extinction de l'usufruit. — La création de l'usufruit, loin de rien ajouter à la somme de la richesse générale, aboutit plutôt à une certaine déperdition de valeur, à raison des obstacles qu'elle suscite à l'exploitation, des conflits d'intérêts qu'elle engendre, enfin des gênes qu'elle apporte au droit de disposition du propriétaire. Aussi, à la différence du droit de propriété, irrévocable de sa nature, c'est-à-dire perpétuel et héréditairement transmissible, l'usufruit est, nous le répétons, essentiellement temporaire, et ne passe pas aux héritiers de l'usufruitier.

L'usufruit absorbant tout l'usage et tous les fruits, que reste-t-il donc au nu propriétaire? Le droit de disposer, le *jus abutendi?* Pas même, car il ne peut transférer la chose soumise à l'usufruit, ni, à plus forte raison, la détruire. Il peut la vendre, mais dans une semblable situation il trouvera difficilement un acheteur, ou bien on lui imposera de dures conditions. Cette division de la propriété n'empêchera pas seulement la libre aliénation du bien, elle en entravera l'exploitation. Le nu propriétaire hésitera à faire des frais sur ce bien dont il peut être privé longtemps encore, dont il ne jouira peut-être jamais. Enfin, des conflits, des procès sont probables entre ces deux adversaires dont l'un est toujours enclin à trouver qu'on dégrade son bien, et l'autre qu'on

entrave sa jouissance par des réparations inutiles ou intempestives. En un mot, l'usufruit peut rendre des services dans certaines circonstances, mais il crée un état de choses qui est fâcheux en lui-même, et la loi ne veut pas qu'il se prolonge.

Déjà le législateur romain disait : «*Ne tamen in universum inutiles essent proprietates semper abscedente usufructu, placuit certis modis extingui usumfructum et ad proprietatem reverti*» (§ 1. *Inst. de usufructu et hab.*, 2-4), et ailleurs, précisant mieux encore sa pensée : «*corruptionem ususfructus multiplicem esse placuit* » *(16 eodem) de usufructu et hab.* : On a décidé qu'il fallait multiplier les causes d'extinction de l'usufruit.

Le même esprit anime le législateur moderne. A côté des modes d'extinction qui s'appliquent à l'usufruit comme à tous les droits: le non-usage pendant trente ans, l'expiration du terme convenu, la perte totale de l'objet du droit, la renonciation. A côté des modes d'extinction qui s'apppliquent à l'usufruit parce que c'est un droit réel: la prescription acquisitive, la résolution du droit du constituant. A côté du mode d'extinction qui s'applique à l'usufruit comme aux services fonciers parce que les uns et les autres sont des démembrements de la propriété : la consolidation. Il y a des modes d'extinction propres à l'usufruit: la mort du titulaire du droit et l'abus de jouissance. Aux termes du Code civil, « l'usufruit s'éteint: par la mort naturelle et

par la mort civile (1) de l'usufruitier; par l'expiration du temps pour lequel il a été accordé; par la consolidation ou la réunion sur la même tête des deux qualités d'usufruitier et de nu propriétaire; par le non-usage du droit pendant trente ans; par la perte totale de la chose sur laquelle l'usufruit est établi» (art. 617 C. civ.). «L'usufruit peut aussi cesser par l'abus que l'usufruitier fait de sa jouissance, soit en commettant des dégradations sur le fonds, soit en le laissant dépérir faute d'entretien» (art. 618 C. civ.).

Le Code civil omet de citer la renonciation pure et simple de l'usufruitier, la résolution du droit du constituant, la prescription de dix à vingt ans. Mais tous les auteurs sont d'accord pour compléter le Code sur ce point.

Les usufruits légaux ont en outre certaines causes d'extinction qui leur sont propres. Par exemple l'émancipation de l'enfant met fin à l'usufruit paternel (art. 384); le *second mariage* du conjoint survivant lui enlève son droit d'usufruit sur les biens de son conjoint prédécédé (L. 14 juillet 1866. L. 9 mars 1891).

Les causes d'extinction de l'usufruit, bien différentes par la manière dont elles se produisent, se distinguent encore par leurs effets; les unes éteignent

---

(1) La mort civile a été abolie par la loi du 31 mai 1854, et ce cas d'extinction n'existe plus dans notre législation.

complètement le droit, les autres peuvent ne produire qu'une extinction partielle.

Au point de vue spécial qui nous occupe, il importe de distinguer entre les reconstitutions de la propriété qui résultent d'un acte ou d'un évènement quelconque *n'opérant pas mutation de l'usufruit*, et celles qui découlent d'un acte *translatif* de ce droit. Les reconstitutions du premier groupe ne donnent jamais ouverture au droit de mutation, tandis que celles du second groupe y sont, en principe, assujetties.

Les notions qui précèdent sont certainement suffisantes pour donner une idée exacte de la nature de l'usufruit et des droits qu'il confère à la personne qui en est investie. Pour compléter cet exposé des principes du droit civil, il nous resterait à faire connaître les obligations qui incombent à l'usufruitier avant ou pendant sa jouissance et au moment où cette jouissance prend fin (art. 600 à 616). Mais cette étude, très intéressante en elle-même, n'aurait pas d'utilité au point de vue spécial qui nous occupe. Au contraire, la détermination de la nature des deux droits d'usufruit et de nue propriété coexistants sur la même chose était importante pour apprécier les applications de la loi fiscale aux divers cas de démembrement. Quant aux modes d'extinction de l'usufruit, nous en avons fait simplement l'énumération, mais nous les retrouverons dans la partie de notre travail consacrée au droit fiscal et nous leur donnerons alors de plus grands développements.

APERÇU HISTORIQUE

SYSTÈMES FISCAUX ANTÉRIEURS A LA LOI ORGANIQUE DU 22 FRIMAIRE AN VII.

CHAPITRE UNIQUE

Les auteurs spéciaux s'accordent à déclarer que nos droits actuels d'enregistrement n'ont rien de commun avec les impôts qui, dans diverses civilisations anciennes, frappaient certaines mutations ; qu'il est impossible, notamment, de les rattacher par un lien de filiation non interrompue au droit romain, grec ou égyptien. L'étude des droits d'enregistrement dans ces divers pays n'aurait donc qu'un intérêt de curiosité. Pour le satisfaire, nous ne saurions mieux faire que de renvoyer le lecteur aux remarquables travaux publiés sur la matière et dus à la plume d'auteurs excellents (1). Par contre, nos

---

(1) Stolée, *Revue de législation ancienne et moderne*, 1870.

droits d'enregistrement se rattachent intimement aux droits établis, avant la Révolution, sur les actes et sur les mutations. Mais ici une distinction doit être faite entre les droits seigneuriaux et les impôts royaux.

Section I. — *Droits seigneuriaux*

A l'époque féodale, le régime particulier auquel était soumise la propriété s'opposait à ce que les droits seigneuriaux fussent réclamés sur les transmissions d'usufruit. Depuis l'invasion des barbares dans l'empire romain, le droit de propriété avait éprouvé, dans sa nature et dans ses modes de transmission, des modifications si radicales, qu'un nouveau régime politique et social était né, inconnu jusqu'alors et qui a pris le nom de *féodalité*. La propriété romaine, individuelle et libre, tend à disparaître au moyen âge pour faire place aux tenures féodales. La plupart des biens-fonds n'étaient pas possédés par leurs propriétaires ; ils étaient tenus

---

p. 227 s. et p. 646 s. (Grèce). — *Revue de législation française et étrangère*, 1872, p. 234, n° 3 (Egypte).

Wahl (Alb.), *De l'impôt de mutation par décès en droit romain* (Thèse Grenoble, 1886).

Vigié, *Etude sur les impôts indirects romains* (*Revue générale de droit*, 1881, p. 101 s.).

Francisque Renaud, *Revue de législation*, II, p. 233 et s. et 388 et s.

par d'autres personnes qui en avaient reçu la concession à des titres divers. Les deux principaux genres de ces tenures étaient le *fief* et la *censive*. En vertu de ces concessions, le propriétaire ou concédant appelé *seigneur* conservait sa propriété, mais il ne *tenait pas sa terre* ; l'autre, le *vassal* ou *tenancier*, la tenait sans en avoir la propriété. Les terres étaient nobles ou roturières : les premières recevaient le nom de fiefs et les secondes celui de censives. Tout d'abord exclusivement attachées à la personne au décès de laquelle elles faisaient retour au seigneur, les tenures féodales devinrent plus tard patrimoniales, c'est-à-dire susceptibles de transmission héréditaire et d'aliénation, entre vifs ou par décès, à quelque titre que ce fût.

Les redevances féodales constituaient essentiellement des taxes recognitives de la suzeraineté perçues à l'occasion des changements de vassal ou de censitaire. Elles ne frappaient que les mutations de personnes. La mutation d'homme, tel était le fondement des profits seigneuriaux. « Hoc est quoties contigit mutatio personæ vassalis », dit Dumoulin. La même idée se dégageait de l'art. 33 de la Coutume de Paris. « Quand un fief change de main, il est dû un droit de relief... en toute mutation de fief est dû droit de rachat ou relief (1). Telle est la règle fondamentale. »

---

(1) Le mot *relief* dérive d'une fiction : le seigneur est censé

Or l'aliénation de l'usufruit n'entraînait pas un changement de vassal et ne nécessitait pas par conséquent une investiture ; le vassal aliénateur demeurait personnellement tenu de tous les services féodaux qu'il devait antérieurement. « Il n'est pas dû, dit Pocquet de Livonière, de droits féodaux pour ventes d'usufruit : c'est la disposition du droit commun, non pas que l'usufruit ne doive pas être mis au rang des immeubles, mais parce qu'il n'y a pas de mutation de vassal ou sujet, en ce que le propriétaire demeure vassal ou sujet, doit les obéissances et les profits féodaux (1). »

C'est en vertu de cette idée que les transmissions d'*alleux* (terres libres qui avaient subsisté exceptionnellement), soit en pleine propriété, soit en nue propriété, soit en usufruit, échappaient à toute redevance ou profit féodal.

Certaines coutumes, notamment celle de Bretagne, par exception à la règle généralement admise,

---

relever, au profit de l'héritier, le fief qui était tombé à la mort du vassal. Le droit de relief atteignait un an du revenu (V. Dénisart, *Col. de décisions nouvelles*, v° *Relief*, n° 5). Le mot *rachat* représente l'obligation imposée au nouveau vassal de racheter au seigneur le droit de réversion du fief à son profit, après le décès du précédent vassal (V. Pothier, *Traité des fiefs*, n°s 408 et 542 ; Esmein, *Cours d'histoire du droit* (2me edit., chap. II, sect. I, § 2, n° 2).

(1) *Traité des fiefs* (liv. III, ch. VI, sect. 3), *Sic* Fonmaur, *Lods et Ventes*, n° 169.

assujettissaient aux droits de lods et ventes (1) les mutations d'usufruit lorsqu'elles portaient sur des terres censives.

Le transfert de la nue propriété était subordonné à une investiture qui donnait lieu au payement des droits.

Les ventes de nue propriété avec réserve d'usufruit au profit du vendeur donnèrent lieu, durant la période féodale, à d'assez graves difficultés. Les seigneurs prétendaient qu'au prix stipulé devait s'ajouter la valeur de l'usufruit réservé afin de liquider le droit sur le total ainsi obtenu ; d'ailleurs, la valeur de l'usufruit était égale à celle de la nue propriété, de sorte qu'il y avait lieu de liquider le droit de mutation sur le prix stipulé, augmenté de son montant.

Cette prétention des seigneurs était combattue par les *feudistes*. Le Parlement de Bretagne, saisi de la difficulté, en 1750, la trancha contre les seigneurs.

---

(1) Ces droits étaient qualifiés *lods et ventes* parce que le seigneur exigeait, primitivement du moins, un droit de vente du vendeur, pour la *dessaisie* ou le *devêt*, et un droit d'achat de l'acheteur pour le *vêt* ou la *saisie*. On nomma ces droits *lods* de *laudare*, signifiant permettre, consentir). Les droits de lods et ventes étaient perçus sur les mutations à titre onéreux des *censives ;* ils allaient, suivant les coutumes, du 1/6 au 1/13 du prix. Le droit perçu sur les mutations à titre onéreux des *fiefs* s'appelait *droit de quint ;* ce droit était, comme son nom l'indiquait, égal au 1/5 du prix.

Mais, l'année d'après, la solution contraire prévalut devant le Parlement de Rouen. Bosquet, en rapportant cet arrêt, fait remarquer que la coutume de Normandie affranchissait du *droit de lods et ventes* les ventes d'usufruit au nu propriétaire, et il conclut « en sorte qu'un particulier peut acquérir aujourd'hui la nue propriété et demain l'usufruit sans être tenu de payer le treizième pour le dernier contrat ; c'est vraisemblablement pour remédier à cette fraude que le Parlement de Rouen a jugé que le droit serait payé pour la vente de la propriété, tant du prix stipulé que de l'usufruit réservé (1). »

On verra que le législateur fiscal a introduit dans la loi du 29 frimaire an VII (art. 15, 6°) une décision analogue.

Section II. — *Impôts royaux*

(*Législation du centième denier*)

Jusqu'au seuil du XVIIIe siècle, le roi de France ne perçoit l'impôt de mutation qu'en tant que seigneur et exclusivement dans l'étendue du domaine de la Couronne. Il n'y avait pas encore d'impôt royal et général de mutation. Les droits de scel ou de sceau qui frappaient les jugements et les actes notariés étaient des droits fixes et leur montant très faible ; de

---

(1) Bosquet, *Dictionnaire des domaines*, v° *Prix*, n° 7. — *Sic* Formaur, n° 174.

plus ils n'étaient pas perçus au profit du roi, mais au profit des officiers.

C'est Louis XIV qui résolut d'établir au profit exclusif de la Couronne, une taxe royale calquée sur les redevances seigneuriales, mais plus générale.

Dans ce but, il étendit à toutes les mutations immobilières la formalité de l'insinuation établie, dès 1539 (1), à l'exemple des lois romaines sur les donations et certains autres actes. Dans son esprit originaire, l'insinuation avait exclusivement un but de publicité : elle ne donnait lieu à aucune taxe fiscale. Le roi transforma l'insinuation de formalité civile, exclusivement destinée à sauvegarder les intérêts des tiers, en formalité fiscale donnant ouverture, sous forme de salaire, à la perception au profit du Trésor d'un droit qui, pour les ventes et échanges d'immeubles tenus en fief ou en censive, était du centième denier du prix avec maximum de 100 livres : d'où le nom de centième denier. Ce fut l'objet de l'édit de 1703 et de la déclaration du 19 juillet 1704. Pour que cette nouvelle taxe, qui revêtait le caractère d'un impôt de superposition puisqu'elle venait s'ajouter aux profits seigneuriaux déjà si lourds, ne rencontrât pas l'opposition des seigneurs, le roi feignit l'unique souci d'assurer le payement des redevances seigneuriales. L'édit faisait remarquer que, pour le bon recouvrement des droits féodaux, il était

(1) Ordonnance de Villers-Cotterets, août 1539, art. 132 et 133.

nécessaire que le roi et les seigneurs eussent connaissance des mutations (art. 24, édit de 1703). Cela n'empêche pas que le droit de centième denier pour insinuation fut exigé, peu de temps après, sur les mutations des immeubles soustraits aux droits féodaux, à savoir : les terres allodiales (1). C'était, disait-on, pour mettre fin aux contestations qui s'élevaient sur la question de savoir si tels immeubles étaient ou non soumis aux droits féodaux. Le droit du centième denier était ainsi un véritable droit de mutation, établi sur le modèle et sur la base des droits féodaux, mais d'une application plus générale. Cependant les transmissions successorales en ligne directe en furent affranchies. La taxe était de 1 0/0 de la valeur des biens transmis ; à défaut d'acte, la déclaration des parties servait de base d'évaluation, sauf expertise ; lorsque le bien transmis était affermé, on capitalisait le revenu par 20.

La législation du centième denier différait surtout des taxes féodales en ce qu'elle frappait exclusivement les mutations d'immeubles, c'est-à-dire la circulation de la richesse foncière, tandis que ces derniers ne se percevaient que sur les mutations d'hommes. Aussi dans cette législation les mutations d'usufruit furent-elles assujetties à l'impôt comme celles de la propriété (2). Bosquet nous dit que « la quotité du

---

(1) Déclaration du 29 juin 1704.

(2) Bosquet, *op. cit.*, v° *Usufruit*, n° 2.

droit de centième denier de l'usufruit est proportionnée à l'objet de manière que l'usufruitier ne paie qu'un demi-droit de centième denier de la valeur entière des biens dont il a le droit de jouir (1). » L'usufruit était donc évalué uniformément à la moitié de la valeur de la propriété entière, quel que fût l'âge de l'usufruitier. Quant à la nue propriété, elle était assimilée pour la perception, du moins lorsqu'elle était transmise à titre gratuit, à la pleine propriété (2). On percevait l'impôt sur la valeur entière de l'objet sans déduction de la valeur de l'usufruit non transmis. Au contraire, si la mutation s'opérait à titre onéreux, l'impôt se liquidait sur le prix stipulé augmenté des charges en capital, même lorsque le vendeur se réservait l'usufruit. Mais Bosquet émet l'avis que, dans cette hypothèse, le droit devrait être assis, à l'instar des taxes féodales, sur le prix stipulé augmenté de la valeur de l'usufruit (3). Son opinion finit, du reste, par prévaloir, et notre législateur du 22 frimaire an VII s'en est inspiré dans la rédaction de l'art. 15, 6°.

Lorsque, comme dans le cas de mutation gratuite de la nue propriété ou de vente avec réserve d'usufruit, les droits avaient été acquittés par avance sur la valeur de l'usufruit, on ne les réclamait pas de nou-

---

(1) Bosquet, *op. cit.* (V° *Usufruit*, n° 4).
(2) — — (— n° 7).
(3) — — (— n°s 7 et 12).

veau lors de la réunion ultérieure de cet usufruit à la nue propriété. Toutefois si cette réunion résultait d'une cession anticipée et si le prix était supérieur à la valeur donnée à l'usufruit lors du contrat constitutif de la nue propriété, on exigait un supplément d'impôt sur l'excédent de ce prix.

Section III. — *Période intermédiaire*

Loin de disparaître lors de l'établissement de l'impôt royal, l'impôt seigneurial se maintint et survécut parallèlement au droit de centième denier jusqu'à la Révolution (1). La multiplicité des droits avait donné lieu à de nombreux abus et à un grand désordre. « Il est nécessaire de venir au secours d'un peuple opprimé par cette monstrueuse Régie », disait notamment en 1775 la Cour des aides. Les redevances seigneuriales furent abolies solennellement avec les institutions féodales dans la fameuse nuit du 4 août 1789. Les droits de contrôle et de centième denier, à leur tour, furent réunis, fondus dans le *droit d'enregistrement*, par la loi du 5-19 décembre 1790. Au point de vue spécial qui nous occupe, la nouvelle loi reproduisait les dispositions du centième denier. Toutefois, tandis que les mutations par décès d'usufruit n'étaient passibles de l'impôt que sur la moitié de la valeur de la propriété, celles qui s'opéraient

---

(1) Esmein, *Cours d'histoire du droit français*, p. 559.

entre vifs, à titre gratuit, supportaient le droit sur la valeur intégrale de cette même propriété (1). La même règle rigoureuse s'appliquait en cas d'usufruit recueilli par l'époux survivant (2). Mais cette loi ne se dégageait pas assez «des vieilles maximes et du cercle de la routine» (3); de plus, empreinte des idées de l'époque, elle se montrait très favorable aux redevables se confiant sans réserve à «la loyauté des citoyens régénérés.» Une loi additionnelle, suivie depuis par beaucoup d'autres, dut intervenir le 29 sept.-9 octobre 1791.

Une refonte complète de la législation fiscale devint bientôt nécessaire; elle fut accomplie par la loi du 22 frimaire an VII à laquelle nous arrivons. Cette loi, qui abroge dans son article 73 toutes les lois fiscales de la Révolution, demeure encore, malgré de nombreuses retouches, la loi organique, le Code de l'enregistrement. En ce qui concerne les mutations de nue propriété et d'usufruit, la matière s'est trouvée complètement refondue par la loi récente du 25 février 1901.

Section IV. — *Loi du 22 frimaire an VII*

La loi du 22 frimaire an VII, dont les dispositions relatives aux mutations d'usufruit et de nue pro-

---

(1) Tarif 1re classe, section II, n° 5.
(2) — — — n° 6.
(3) Rapport de Duchâtel sur le projet de la loi du 22 frimaire an VII, § 3.

priété sont restées en vigueur jusqu'à nos jours, adopta la plupart des principes suivis pour la perception du droit de centième denier. Les textes de cette loi étaient peu nombreux, obscurs, incohérents et incomplets. Ce sont les articles 14 n° 11, et 15 n°s 5, 6, 7 et 8. On a pu écrire, avec raison, que cette matière « est incontestablement la partie de notre droit fiscal où l'on rencontre le plus de contradictions, le plus de résultats regrettables au point de vue tant du Trésor que des contribuables (1). »

Nous n'entrerons pas dans de longs développements sur les difficultés que soulevait l'interprétation de cette loi ; ces détails seraient superflus et n'offriraient plus actuellement d'intérêt pratique. Mais à l'occasion de chaque solution nouvelle, telle qu'elle résulte de la loi de 1901, nous rappellerons, pour les motifs exposés plus haut (2), la solution ancienne.

Comme on pourra s'en rendre compte au cours de ce travail, sous l'empire de la loi de frimaire l'usufruit était évalué, en thèse générale, à la moitié de la propriété entière. D'autre part, la nue propriété était le plus souvent taxée, au moment du démembrement, comme la pleine propriété. C'était une défectuosité dont tous les esprits éclairés s'accordaient à demander la suppression. La crainte de la fraude et l'intérêt supérieur du Trésor expliquent seuls, sans

---

(1) Dict. des droits d'enreg., v° *Usufruit*, n° 191.

(2) Voir supra, p. 8.

les justifier, l'introduction et la persistance d'une pareille difformité dans notre législation fiscale.

Quant à l'évaluation à forfait, en thèse générale, de l'usufruit à la moitié de la propriété, c'est insuffisant quand l'usufruitier est jeune, trop élevé s'il est âgé, puisque la valeur de l'usufruit dépend surtout de sa durée probable, c'est-à-dire de l'âge de l'usufruitier. C'était donc là une seconde défectuosité dont il fallait purger la loi fiscale. Mais il est juste d'observer qu'au moment où a été rédigée la loi de frimaire, on ne connaissait que des moyens fort inexacts de calculer les chances de durée de la jouissance et de fixer, à chaque transmission de la nue propriété et de l'usufruit, la valeur respective véritable de chacun de ces démembrements de la propriété.

Section V. — *Loi du 25 février 1901.*

§ 1. *Historique de la loi du 25 février 1901.*

Des deux motifs qui préoccupaient le législateur de l'an VII lorsqu'il évaluait à forfait l'usufruit à la moitié de la propriété et la nue propriété à la valeur intégrale de cette même propriété, un seul subsiste encore : la crainte de la fraude. L'esprit de fraude anime le redevable d'aujourd'hui comme il animait déjà le redevable d'il y a un siècle, comme il animera encore celui de demain. Il reste vrai qu'en matière de finances les solutions rationnelles ne sont pas toujours les meilleures et qu'il faut compter avec l'esprit de

fraude toujours en éveil chez le contribuable et prêt à profiter des moindres fissures de la loi. Mais, comme le dit si bien M. Demante, « convient-il au Prince de de marchander au sujet la protection de la justice ? »

Quant au second motif tiré de l'impossibilité où l'on se trouvait, au moment de la préparation de la loi de l'an VII, de déterminer le temps probable que l'usufruitier a encore à vivre, il n'a plus aujourd'hui sa raison d'être. Aujourd'hui on a établi sur la durée de la vie humaine des moyennes qui servent de base aux opérations des compagnies d'assurances sur la vie et de la Caisse des retraites pour la vieillesse. Ces moyennes pouvaient être utilisées dans le calcul des droits de mutation et permettre la réalisation d'une réforme unanimement réclamée.

En effet, depuis de nombreuses années, un mouvement d'opinion appelait l'attention du législateur sur l'iniquité du régime fiscal des mutations de la nue propriété et de l'usufruit, et sur la nécessité de procéder à une refonte. Mais, soit que l'on fût embarrassé pour organiser un nouveau mode d'évaluation, soit qu'on craignît de jeter la perturbation dans le rendement de l'impôt, l'ère des réformes a mis longtemps à s'ouvrir.

Le 20 mars 1880, l'initiative du gouvernement s'exerce pour la première fois. M. Léon Say, alors ministre des finances, déposa sur le bureau de la Chambre un projet de loi dont les dispositions, à la fois simples et rationnelles, transformaient complètement les règles antérieurement suivies. On en trou-

vera le détail au *Journal Officiel* du 27 avril 1880 (Annexes : Chambre, n° 2494, p. 4547). Le texte adopté par la loi de 1901 en est du reste la reproduction à peu près exacte. A ce projet était annexée une note émanant de l'administration de l'Enregistrement, qui fait ressortir avec une netteté remarquable la défectuosité du système de la loi de frimaire et l'économie de la réforme proposée (1). Sur la proposition de M. Rameau, député, le projet fut renvoyé à l'examen de la commission spéciale des finances et favorablement accueilli par elle. Malheureusement son application devait entraîner pour le Trésor une perte annuelle approximative de dix millions, et la Chambre le rejeta.

Réclamée successivement lors de la discussion des budgets de 1882, 1886, 1887, 1888, la réforme fut repoussée toujours ponr le même motif. Dans le projet de budget de 1889, le gouvernement ayant proposé une élévation des droits de mutation par décès destinée à produire une augmentation sensible des recettes, on crut le moment favorable pour réaliser la réforme. En conséquence, le projet de 1880 fut de nouveau soumis à la délibération du Parlement. La Commission spéciale, nommée pour l'examiner en même temps que la réforme successorale, se prononça unanimement pour l'adoption du projet. Mais le rapport déposé sur le bureau de

---

(1) J. E. 21.328 ; R. P. 5.555.

la Chambre, le 25 novembre 1893, ne put venir en discussion avant la fin de la législature, et la tentative échoua de nouveau. Depuis cette époque, le nouveau mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit a été confondue dans un seul et même projet avec la réforme successorale ; il a subi les mêmes vicissitudes. Ce projet comportait, en outre, la réforme de la déduction du passif successoral.

Sur ce point comme sur celui qui nous occupe, il n'y avait, au Parlement, aucune espèce de contestation. Tout le monde était d'accord pour trouver ces deux réformes absolument justes et pour désirer qu'elles fussent menées à bonne fin. Mais on reprochait à leurs promoteurs d'y voir non pas un but, mais plutôt un moyen destiné à livrer passage dans nos lois à l'impôt progressif. « Cette loi sur les successions, disait M. Roche, porte en elle-même le germe de toute une révolution sociale. »

La crainte de la voir remorquer l'impôt progressif explique seule la vive résistance qu'a rencontrée au Parlement la réforme proposée; on s'imaginait que « cette réforme n'était que le sucre servant à praliner la pilule qu'on voulait faire avaler au Sénat (1). » Tout d'abord incorporé dans le budget de 1895 par M. Poincarré, qui empruntait au projet Burdeau de 1894 (8 février) tout ce qui avait

---

(1) Paroles de M. de Lamarzelle, sénateur (Séance du 15 janvier 1901).

trait à l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, le projet en fut ensuite disjoint le 15 mars 1895 sur la demande de M. Ribot, son successeur. Prévoyant les discussions que susciterait fatalement l'introduction du tarif progressif pour le calcul des droits de mutation par décès, M. Ribot voulait éviter un plus long retard dans le vote du budget. Ses prévisions étaient fondées, car la réforme successorale a provoqué de 1895 à 1900 de vifs débats et de nombreux amendements. Cette réforme fut enfin adoptée par la Chambre dans sa séance du 21 novembre 1895. Le projet voté par la Chambre fut transmis au Sénat le 25 novembre suivant. La commission spéciale saisie du projet émit un avis favorable sous bénéfice de certaines modifications. M. Cordelet déposa le rapport, au nom de la commission, le 9 juillet 1896. La discussion en première délibération s'ouvrit au Sénat le 3 février 1898 ; mais devant l'adoption d'un amendement de MM. Strauss et Peytral comportant le tarif gradué en matière successorale, M. Cordelet et la plupart des membres de la commission démissionnèrent le 8 février 1898. Le Sénat désigna une nouvelle commission le 10 février suivant, et le rapport supplémentaire fut déposé par M. Dauphin le 12 juillet 1898. Par suite de la mort de ce dernier et de changements successifs dans les fonctions de rapporteur, le Sénat ne put adopter, en première délibération, le projet modifié de la commission que le 2 mars 1900. La loi fit retour à la Chambre

où M. Caillaux, ministre des finances, retira le projet et l'incorpora au budget de 1901. Après plusieurs renvois successifs d'une Chambre à l'autre, il a été enfin converti en loi par la Chambre des députés dans sa séance du 22 février 1901, et par le Sénat le lendemain. Mais celui-ci ayant apporté quelques modifications, d'ailleurs étrangères à notre sujet, le texte dut faire retour à la Chambre ; en sorte que la réforme n'est devenue définitive que par le vote de la Chambre du 25 février 1901.

Les nouvelles dispositions adoptées par le Parlement réalisent l'innovation la plus considérable qui ait été introduite depuis la loi de frimaire dans la législation de l'enregistrement.

Outre qu'elle abroge la non-déduction du passif, regardée longtemps comme nécesaire, la loi du 25 février 1901 modifie dans un sens libéral et plus logique les règles de perception afférentes aux transmissions entre vifs et par décès de la nue propriété et de l'usufruit, et dégrève les libéralités faites aux établissements charitables.

L'application pure et simple du nouveau régime aurait entraîné, dans les ressources de l'Etat, un déficit important. Pour y remédier, le législateur a complété son œuvre en édictant, à cet effet, différentes mesures, telles que la progression de l'impôt d'après le degré de parenté des héritiers ou légataires et l'importance de la part nette dévolue à chacun d'eux, l'augmentation du droit sur les donations, et en organisant un ensemble de dispositions

destinées à assurer le contrôle de la matière imposable.

§ 2. *Texte de la Loi du 25 février 1901. Généralités.*

La loi nouvelle qui porte la date du 25 février 1901 a été publiée au *Journal Officiel* du lendemain. Conformément au décret du 25 novembre 1870, elle est devenue obligatoire à Paris le 28, et, dans les départements, un jour franc après l'arrivée du *Journal Officiel* au chef-lieu de l'arrondissement. En voici le texte :

Art. 13. — *La valeur de la nue propriété et de l'usufruit des biens, meubles et immeubles, est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits, ainsi qu'il suit, savoir :*

1° Pour les transmissions à titre onéreux, de biens autres que créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, sauf application des articles 17 de la loi du 22 frimaire an VII et 13 de celle du 23 août 1871.

2° Pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit ou celles qui s'opèrent par décès des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette pro-

portion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue propriété, d'un dixième par chaque période de dix ans sans fraction. A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété. Pour déterminer la valeur de la nue propriété il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue propriété.

Toutefois dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ; mais cette restitution aura lieu dans les limites du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu propriétaire se prescrit par deux ans, à compter du jour du décès du précédent usufruitier.

L'usufruit (1) *constitué pour une durée fixe est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.*

---

(1) Comme par le passé, les règles de perception suivies en matière de transmissions à titre gratuit de l'usufruit, soit entre vifs, soit par décès, sont applicables au *droit d'habitation*. En conséquence, les dispositions de l'art. 13 ci-dessus doivent être appliquées au droit d'habitation, bien qu'elles ne visent expressément que l'usufruit et la nue propriété (*Sol. Rég.*, 4 sept. 1902, *Inst.* 3099, § 2).

3° Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles, et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur entière, établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou par l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

Art. 14. — *Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux premiers paragraphes de l'art. 13 feront connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier et, si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera, en outre, justifié de cette date, avant l'enregistrement ; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du trop-perçu dans le délai de deux ans sur la présentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.*

L'indication inexacte de la date de la naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de la

naissance, sauf restitution si la date de la naissance est reconnue exacte.

Art. 21.— *Le droit fixe, prévu par l'art. 44, § 4, de la loi du 28 avril 1816 cessera d'être exigible pour toute réunion de l'usufruit à la nue propriété, opérée par acte de cession dont le prix principal ne dépassera pas deux mille francs.*

*
* *

Non-rétroactivité du nouveau mode d'évaluation. — La loi du 25 février 1901, comme toutes les autres lois fiscales, n'a pas d'effet rétroactif du moment où elle ne renferme aucune prescription dérogeant expressément au principe de la non-rétroactivité des lois. Cette non-rétroactivité a été nettement affirmée, au cours de la discussion de la loi de 1901, par le ministre des finances. Un sénateur, M. Dufoussat, ayant demandé, à la séance du 22 janvier 1901, si la loi s'appliquerait rétroactivement aux successions ouvertes dans les six mois avant sa promulgation, mais non encore déclarées, ce ministre fit la déclaration suivante :

« La loi de finances, pas plus que toute autre loi, ne pouvant avoir d'effet rétroactif, il va de soi que la nouvelle disposition profitera aux successions qui seront ouvertes à partir du jour de la promulgation de la nouvelle loi (1). »

---

(1) *J. Off.* du 23 janvier 1900. Sénat, p. 79, col. 2.

Les règles qu'elle édicte ne concernent donc que les droits acquis au Trésor à partir de sa promulgation. Ces règles ne peuvent donc s'appliquer qu'aux mutations d'usufruit et de nue propriété qui procèdent d'une succession ouverte, d'une vente ou d'un échange consenti, d'une donation entre vifs intervenue depuis la promulgation de la loi du 25 février 1901. Quant aux actes de toute nature soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé et passés antérieurement à la promulgation de la nouvelle loi, ils ne reçoivent aucune atteinte de ses dispositions, alors même « que le délai accordé aux parties pour acquitter les droits n'expirerait que postérieurement à cette date (1).» En conséquence, du moment où la nue propriété a été séparée de l'usufruit par un acte ou un fait juridique antérieurement à la mise en vigueur de la loi nouvelle, les transmissions ultérieures de l'usufruit au profit du nu propriétaire échappent, comme nous verrons, aux dispositions de l'art. 13 et demeurent soumises au régime de la loi de frimaire. Rappelons à cet égard que, d'après les principes généraux, les mutations de nue propriété et d'usufruit deviennent passibles de l'impôt dès le moment de l'ouverture de la succession, si elles procèdent d'un décès, dès le jour de l'entrée en possession de l'acquéreur, si elles se réalisent entre personnes vivantes et ont pour objet des immeubles ou des fonds de commerce; et, si

(1) Instr. gén. 3049, p. 16.

elles s'appliquent à des meubles, du jour de leur constatation dans un acte dont l'enregistrement est obligatoire dans un délai déterminé, ou du jour de la présentation de l'acte à la formalité si celui-ci ne doit pas être enregistré dans un délai préfix.

La loi de frimaire reste encore applicable pour les transmissions d'usufruit qui résultent de l'ouverture d'usufruits successifs ou d'accroissements d'usufruits conjoints provenant de legs portant clause d'accroissement, lorsque la constitution remonte à une date antérieure à la loi de 1901. Mais cette dernière loi s'applique indistinctement aux transmissions successives de nue propriété et d'usufruit au profit d'un autre que le nu propriétaire, que le démembrement de la propriété constitutif de ces droits soit antérieur ou non à sa mise en vigueur.

Ce sont autant de points que nous retrouverons au cours de ce travail. Avant d'entrer dans l'examen de la loi de 1901, il convient aussi de faire remarquer qu'il n'y a plus à distinguer, au point de vue de la liquidation du droit proportionnel auquel donnent ouverture les mutations de nue propriété et d'usufruit, entre les transmissions mobilières et les transmissions immobilières (art. 13, Préambule). Le législateur de l'an VII, au contraire, édictait des règles différentes selon qu'il s'agissait d'une mutation de meubles ou d'immeubles.

Toutefois la loi nouvelle fait une réserve pour les créances à terme (c'est-à-dire les créances dont le capital est exigible), pour les rentes perpétuelles ou

non perpétuelles (c'est-à-dire temporaires) et pour les pensions créées ou transmises (rentes viagères) à quelque titre que ce soit (c'est-à-dire à titre gratuit ou à titre onéreux). Cette réserve de l'article 13 n° 1 reçoit son explication dans le 3° du même article auquel nous consacrerons une section spéciale.

Division du sujet. — D'après l'article 13 de la loi du 25 février 1901, la valeur imposable de la nue propriété et de l'usufruit varie selon la nature, soit du contrat, soit des biens qui font l'objet de la mutation.

Conformément à l'ordre établi par la loi elle-même nous examinerons successivement les droits dont sont passibles les constitutions à titre onéreux ou à titre gratuit de l'usufruit et de la nue propriété des différentes sortes de biens, les transmissions de ces éléments de la propriété au cours du démembrement de celle-ci, et enfin la réunion de l'usufruit et de la nue propriété.

La perception de l'impôt de l'enregistrement soulève les trois questions suivantes :

1° Dans quels cas le droit proportionnel est-il exigible?

2° Sur quelles valeurs ce droit est-il liquidé ?

3° Quelle en est la quotité ?

Les deux premières questions — liquidation et exigibilité du droit proportionnel — font précisément l'objet de ce travail en ce qui concerne l'usufruit et la nue propriété des biens. Quant à la quotité du droit proportionnel afférent aux divers actes et mu-

tations, sa détermination ne présente pas de difficultés et nous entraînerait à une aride nomenclature qui nous paraît offrir bien peu d'intérêt. Notons cependant que l'introduction du tarif progressif dans notre législation fiscale a donné lieu, au cours des débats parlementaires qui ont précédé le vote de la loi du 25 février 1901, à de vives discussions. Ardemment soutenue par certains, cette loi reste, pour d'autres, à ce point de vue, une loi mauvaise, par son principe d'abord, par ses conséquences ensuite : elle va imposer au pays, à la propriété immobillère surtout, des charges écrasantes. M. Jules Roche a pu dire d'elle : « Cette loi des successions porte en elle-même le germe de toute une révolution sociale (1). »

Quoi qu'il en soit, nous nous bornons à renvoyer, pour les tarifs, aux différents textes qui les établissent. On trouvera les tarifs actuellement en vigueur : pour les mutations à titre gratuit, soit entre vifs, soit par décès, dans les articles 2 et 18 de la loi du 25 février 1901 (2) ; pour les mutations à titre onéreux,

---

(1) Citation de M. de Lamarzelle au Sénat (Séance du 15 janvier 1901, p. 15).

(2) « Lorsque l'époux survivant ou les enfants naturels sont appelés à la succession à *défaut de parents au degré successible*, ils seront considérés, quant à la quotité des droits, comme personnes non parentes.» (L. 23 avril 1816, art. 53.) Cet art. (avant-dernier alinéa) est abrogé par loi de 1901 (art. 2), quant à l'époux survivant. Pareille abrogatiou avait été portée, quant à l'enfant naturel, par la loi du 25 mars 1896 (art. 8).

principalement dans l'article 69 de la loi de frimaire an VII, complétée, en ce qui concerne les immeubles, par les articles 52 et 54 de la loi du 28 avril 1816, remaniés eux-mêmes, tout récemment, par *la loi de finances du 22 avril 1905* promulguée au *Journal Officiel* du lendemain, p. 852, col. 3.

Aux termes de l'art. 2 de cette loi, le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles fixé à 5 fr. 50 0/0 en principal par l'article 52 de la loi du 28 avril 1816 est portée à 7 0/0. L'article 3 de la loi nouvelle élève à 4fr. 50 0/0 le droit des échanges d'immeubles, mais sans porter atteinte aux dispositions de la loi du 3 novembre 1884 concernant les échanges d'immeubles ruraux, pour lesquels le tarif réduit de 0 fr. 20 0/0, en principal, est maintenu.

Les nouveaux droits de 7 0/0 et de 4 fr. 50 0/0 se distinguent en outre des anciens :

1° En ce qu'ils sont affranchis de tout décime.

2° En ce qu'ils comprennent le droit de transcription, même dans les cas où, comme pour les échanges, ce droit était resté distinct du droit d'enregistrement proprement dit.

3° En ce que, par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventose an IX qui prescrivait de liquider le droit proportionnel sur les sommes et valeurs de 20 francs en 20 francs, la perception des deux nouveaux droits suivra les sommes et valeurs de franc en franc lorsqu'il s'agira de sommes et valeurs ne dépassant pas 500 francs (art. 4 de la loi nouvelle).

Enfin l'art. 5 porte à 0 fr. 20 0/0 le droit de

0 fr. 15 0/0 édicté pour les partages par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893, quelle que soit la nature mobilière ou immobiliére des biens partagés. Mais ce droit reste soumis à la règle de perception édictée par la loi de ventose an IX précitée et n'est pas affranchi des décimes.

Le rehaussement de ces divers droits d'enregistrement est destiné à compenser la perte qui résulte pour le Trésor de la suppression des droits de timbre afférents aux actes dressés pour constater les ventes, échanges et licitations faisant ou non cesser l'indivision (art 6 de la loi nouvelle) (1).

---

(1) Instr. gén. du 23 avril 1905, n° 3166.

LIQUIDATION DU DROIT PROPORTIONNEL D'ENREGISTREMENT

CHAPITRE I

DÉMEMBREMENT DE LA PROPRIETE

SECTION I. — *Des mutations résultant d'actes à titre onéreux autres que l'échange, de biens autres que créances, rentes ou pensions.*

Aux termes de l'art. 13, § 1, de la loi du 25 février 1901, transcrit ci-dessus, la valeur de la nue propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée, pour la liquidation et le payement des droits applicables aux transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital.

Cette règle, qui n'est que la reproduction des articles 14-5° et 15-6° de la loi du 22 frimaire an VII, s'applique aux mutations à titre onéreux de toute

nature telles que ventes, cessions, rétrocessions, licitations, etc. ; l'échange excepté. Elle gouverne d'ailleurs les soultes ou retours d'échanges ou de partages, les sommes que l'échangiste ou le copartageant doit payer en compensation de la plus-value de son lot présentant les mêmes caractères que le prix d'une vente (1).

La loi de frimaire ne disait rien des ventes d'usufruit mobilier. Certains auteurs, MM. Championnière et Rigaud, en avaient conclu que les transmissions à titre onéreux d'usufruit mobilier échappaient par suite au droit proportionnel (2). Mais on s'accordait, très généralement, à décider que les ventes d'usufruit mobilier étaient soumises au droit de mutation, comme celles d'usufruit immobilier, sur le prix exprimé et les charges en capital (3). La loi actuelle assujettit expressément les ventes d'usufruit mobilier au droit de mutation sur le prix exprimé et les charges : il n'y aura donc plus place au doute.

Le mot *prix* doit s'entendre dans son acception fiscale ; il faut entendre par là non seulement les sommes directement payées au cédant par l'acquéreur, mais aussi les obligations accessoires mises à

---

(1) Instr. gén. 3049, n° 23.

(2) Ch. et R., *op. cit*, n° 3476.

(3) Demante, *op. cit.*, t. II., n° 753. — Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 189.

la charge de ce dernier et qui ne lui incomberaient pas sans une clause spéciale, C'est ainsi que l'on doit tenir compte, pour le calcul de l'impôt, du montant des sommes que l'acquéreur doit payer aux créanciers en l'acquit du cédant (1) ; des douzièmes de la contribution foncière et des primes d'assurances, échus antérieurement à la mutation, qu'il s'oblige à acquitter (2); de la rente foncière qu'il s'engage à servir aux lieu et place du vendeur (3), en un mot de toutes les obligations que l'acquéreur contracte à la décharge du cédant.

Le principe de la perception, en matière de transmission, est que le droit doit être assis sur la valeur intégrale de l'objet transmis. Il est évident que ces charges ont dû influer sur le prix et que, par suite, celui-ci ne représente pas à lui seul la valeur intégrale de la chose transmise.

La règle de l'art. 13, § 1, précité est tout à fait correcte. Le prix fixe, la valeur que les parties ont donnée à la transmission faite soit de la nue propriété, soit de l'usufruit. L'acquéreur de la nue propriété, notamment, n'achète en réalité que l'expectative de l'usufruit, et la valeur de cette expectative

---

(1) Cass., 12 juin 1817.— Dall., *Jurisp. gén.*, v° *Enregist.*, 4420.

(2) Sol. 7 juil. 1885. — Maguéro, *Traité alphab.*, v° *Ventes d'imm.*, n° 26, § 1.

(3) Cass., 21 déc. 1829 (Instr. gén. 1307, § 13).— Seine, 20 avril 1277 (J. E., art. 20.406).

est représentée, au jour de l'acquisition, par le prix payé au vendeur. Or l'impôt se liquide, en principe, proportionnellement à la valeur de l'objet transmis (art. 4) à l'époque de l'aliénation (art. 17, 2 L. 2 frim. an VII). Donc, en acquittant l'impôt sur le prix stipulé au contrat, augmenté des charges, l'acquéreur de la nue propriété d'un immeuble ou d'un meuble l'a payé sur tout ce qu'il achète. Il ne doit pas le payer sur autre chose.

Vente sous réserve d'usufruit par le vendeur.— La réserve de l'usufruit, à laquelle il convient d'assimiler la réserve de jouissance illimitée (1), n'est pas une charge ; c'est un démembrement de la propriété vendue. « Imposer à l'acheteur une charge, c'est l'obliger à payer un supplément de prix, c'est le mettre dans la même situation que si la charge n'existait pas et si le prix était plus élevé. En achetant, au contraire, un objet sous réserve d'usufruit pour un prix déterminé, on ne paye que la nue propriété et on n'acquiert qu'elle (2). »

En conséquence, il n'y aura jamais lieu lors de la vente faite sous réserve d'usufruit, soit au profit du vendeur, soit au profit d'un tiers, d'ajouter au prix

---

(1) Cass., 24 juin 1829 (Instruct. gén., 1293, § 11; J. E. 9.340; S. 29, 1, 260). Antérieurement à la loi de 1901, la réserve de jouissance illimitée déterminait l'exigibilité du droit de vente sur le prix majoré de moitié.

(2) Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. II; n° 152.

convenu la valeur de l'usufruit : le droit de mutation sera uniquement perçu sur le prix énoncé dans l'acte. La disposition contraire de l'article 15, n° 6, de la loi du 22 frimaire an VII, est, par le fait, abrogée.

Aux termes de cet article , « si l'usufruit est réservé par le vendeur, il sera évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat et le droit sera perçu snr le total. » On ajoutait donc au prix stipulé la moitié de son montant et on percevait le droit de vente sur le total. Pourquoi cette addition?

On avait essayé de la justifier par l'idée que l'usufruit constitue une charge (1). Il est aussi assez d'usage de dire que la moitié à ajouter au prix stipulé représentait la valeur de l'usufruit dont l'acheteur de la nue propriété avait l'expectative et que la loi voulait faire payer d'avance à l'acheteur le droit sur cet usufruit. Là n'était pas le vrai motif. On pensait, en général, avec raison, que la loi de l'an VII avait pris cette disposition dans l'ancien droit où elle s'était introduite, *contra rationem juris*, pour prévenir un genre particulier de fraude. « Il eût été facile aux parties, dit M. Demante, de rédiger le contrat avec la clause de réserve d'usufruit, de détruire par une contre-lettre l'effet de cette clause ; puis, au moyen d'une renonciation du vendeur pré-

---

(1) Leclercq, *Concl. sous Cass. belge*, 23 déc. 1854 (Pas. 55, 1, 158),

sentée comme pure et simple, l'acheteur sans nouveau droit de mutation aurait eu la propriété du fonds (1). » C'est ce stratagème, ce calcul, que le législateur de l'an VII avait voulu déjouer par la disposition de l'article 15, n° 6-2°, désormais abrogée. Maintenir cette disposition eût été méconnaître le principe nouveau posé par le législateur de 1901, en vertu duquel l'acquéreur d'une nue propriété ne doit acquitter le droit que sur la valeur qu'il acquiert.

Cette solution, que quelques auteurs avaient contestée (2), nous paraît certaine. Le rapport fait par M. Mesureur, au nom de la commission du budget, ne laisse subsister aucun doute sur ce point (3) qui est confirmé d'ailleurs par l'instruction n° 3049 : « Enfin, la règle nouvelle abroge la disposition de l'art. 15, 6° de la loi du 22 frim. an VII, relative au cas de vente d'un immeuble sous réserve d'usufruit par le vendeur; l'acquéreur ne payera plus désormais l'impôt au moment de la vente que sur le prix convenu sans aucune addition pour l'expectative de l'usufruit. »

Notre solution est applicable, *à fortiori*, aux ventes dans lesquelles, en se réservant l'usufruit, le vendeur convient avec l'acheteur que le prix ne sera payable

---

(1) Demante, *op. cit.*, II, n° 750, 1°. — Ch. et Rig., *op. cit.*, n° 3481.— Naquet, *op. cit.*, II, n° 936.

(2) *Bulletin hebdomadaire de l'enreg.*, n° du 27 février 1901.

(3) *Doc. parl.* Chambre, Annexe, n° 1836 (à la 2e séance du 9 juillet 1900).

qu'à l'extinction de l'usufruit, et sans intérêt jusque-là; peu importe que l'usufruit réservé soit ou non productif de revenus entre les mains du vendeur. En effet, même sous l'empire de la loi de frimaire, on s'accordait à écarter dans ce cas la disposition exceptionnelle et rigoureuse de l'article 15, n° 6 (1). Il en était de même si, en recevant comptant le prix de vente, le vendeur s'obligeait à servir anuellement à l'acheteur une somme d'argent qui lui tiendrait lieu d'intérêts.

On écartait également cette disposition en matière mobilière (2). Notamment la cession de la nue propriété d'une créance ne donnait pas ouverture au droit proportionnel sur la valeur entière de la créance,mais sur la moitié seulement ; car, disait-on, la créance n'est pas cédée tout entière et l'art. 15-6°, § 2 dérogeant au droit commun comporte l'interprétation restrictive et ne saurait être étendu aux meubles qu'il ne prévoit pas (3). Donc, pour les ventes de nue propriété mobilière sous réserve d'usufruit, la solution nouvelle demeure conforme à la solution ancienne.

L'abrogation de l'art. 15, n° 6 entraîne, au point

---

(1) Cass., 25 nov. 1857 (S. 58, 1, 383 ; Instr. gén. 2118, § 10).

(2) Naquet, *op. cit.*, n°s 189 et 695.

(3) Sol. Régie, 16 février 1854, 16 mars 1867, 29 juin 1870.— Garnier, *Rep. Génér.*, 7e édit., *V° Cession de créances*, n° 75.— *Dict. Enreg. V° Cession de créances*, n° 151.

de vue du droit exigible sur la cession ultérieure de l'usufruit réservé, à l'acheteur de la nue propriété à ou ses ayants-cause, une conséquence remarquable que nous signalerons plus loin.

Que faut-il penser de la réserve d'un droit d'habitation ? M. Besson considère que ce droit est un droit purement personnel, différant essentiellement du droit réel d'usufruit, et décide qu'il « rentre dans la catégorie des charges qui, après comme avant la mise en vigueur de la loi de 1901, forment un des éléments de la valeur imposable des transmissions à titre onéreux (1). » Cet avis ne rallie pas l'Administration. « Le droit d'habitation réservé par le vendeur ne forme pas, dit-elle, une charge de la vente. C'est un droit d'une nature semblable à celle de l'usufruit que le Code civil range sous le même titre et qui exige les mêmes formalités pour que le bénéficiaire puisse en jouir. Or, depuis que l'art. 13, n° 1 de la loi du 25 février 1901 a implicitement abrogé la disposition exceptionnelle de l'art. 15, n° 6 de la loi de frimaire, l'acquéreur d'un immeuble sous réserve de l'usufruit au profit du vendeur ne doit plus l'impôt que sur le prix convenu, sans aucune addition pour l'expectative de l'usufruit. On doit en conclure que cet acquéreur, en cas de réserve d'un droit d'habitation, n'est pas tenu davantage d'acquitter l'impôt sur la valeur de la jouissance

---

(1) Besson, *La réforme des successions*, 1901, n° 272.

dont il se trouve privé. La réserve du droit d'habitation étant, comme celle de l'usufruit, une simple restriction de la vente, il n'existe, pas plus dans un cas que dans l'autre, de disposition législative qui puisse justifier la liquidation de l'impôt proportionnel d'après les anciennes règles ; la perception de l'impôt doit être limitée au prix exprimé (1) .»

Cette solution nous paraît plus rationnelle et plus conforme aux principes juridiques. L'*habitation* n'offre aucun caractère propre qui mérite de faire d'elle un droit distinct de l'usage. D'autre part, l'*usage* n'est, comme on l'a appelé, qu'un *petit usufruit* limité aux besoins de l'usager ; mais c'est un droit réel, comme l'usufruit; de même nature, quoique inférieur en étendue. Sous l'empire de la loi de frimaire, nous aurions refusé d'étendre aux ventes d'immeubles sous réserve d'habitation au profit du vendeur la règle édictée pour les ventes des mêmes biens sous réserve d'usufruit, parce que cette règle déroge au droit commun et que, d'autre part, l'habitation se distingue, à certains égards, de l'usufruit. S'il y a une grande analogie entre ces deux droits réels, il n'y a pas similitude absolue. Or il est de principe en droit fiscal qu'on ne peut, sous prétexte d'analogie, étendre le texte de la loi d'un cas prévu à un cas non prévu, toutes les fois du moins que cette extension tendrait à grever le redevable.

---

(1) I. G. 3067, § 1.

Nous écartons, dans notre hypothèse, même sous le nouveau régime, la disposition rigoureuse de l'art. 15, n° 6, parce que l'usage et l'habitation, pas plus que l'usufruit, ne sont des charges de la propriété, mais constituent des droits réels, des démembrements de celle-ci. Or leur valeur ne pourrait venir en sus du prix stipulé au contrat de vente qu'à titre de charge de la propriété.

Il peut arriver que le contrat à titre onéreux ne contienne pas l'indication d'un prix. Outre l'échange, que nous retrouverons plus loin, tel sera le cas, par exemple, de la dation d'une nue propriété ou d'un usufruit en paiement d'une créance indéterminée. Dans cette hypothèse, on doit recourir à la déclaration estimative des parties conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire. Cette déclaration doit indiquer directement la valeur de la nue propriété ou de l'usufruit donnés en paiement. En effet, le barême que nous verrons plus loin établi pour les mutations à titre gratuit ou qui procèdent d'un échange, ne peut être étendu à celles qui s'opèrent à titre onéreux autrement que par voie d'échange.

Applications. — Résumons le régime fiscal des ventes d'usufruit et de nue propriété en l'appliquant aux diverses hypothèses de démembrement:

1° *Vente simultanée et moyennant des prix distincts de la nue propriété et de l'usufruit à deux personnes différentes.* — Chacun des deux acquéreurs ne doit

acquitter l'impôt que sur le prix d'achat augmenté des charges en capital. C'était déjà l'ancienne solution (1).

2° *Vente d'usufruit avec réserve de la nue propriété au profit du vendeur.* — L'acquéreur de l'usufruit paye l'impôt sur le prix stipulé à sa charge, plus les charges en capital.

Même solution sous la loi de frimaire.

3° *Vente de la nue propriété avec réserve de l'usufruit au profit du vendeur.* — L'acquéreur paie l'impôt sur le prix exprimé au contrat auquel se joint le montant des charges en capital. Il n'y a pas à distinguer entre les ventes de meubles ou d'immeubles.

Solution antérieure à la loi de 1901 :

A) S'il s'agissait de meubles, même solution que ci-dessus.

B) S'il s'agissait d'immeubles, l'impôt était liquidé sur le total obtenu en ajoutant au prix stipulé au contrat la moitié de son montant.

Les nouvelles solutions ci-dessus rapportées sont, on le voit, très rationnelles et ne présentent pas l'incohérence des solutions anciennes.

---

(1) Cass., 8 janvier 1822-20 mars 1826 (Instr. gén. 1205, § 14); 27 novembre 1829 (Instr. g. 1307, § 12); 23 déc. 1826; J. E. 8610 Instr. g. 1205, § 14), etc.

Actes soumis à l'ancien droit gradué. — L'art. 13, § 1 ne s'applique qu'aux *transmissions* à titre onéreux de nue propriété et d'usufruit. La loi du 25 février 1901 laisse donc de côté les démembrements de propriété qui résultent des actes que la loi du 28 février 1872 assujettissait au droit gradué remplacé, depuis la loi du 28 avril 1893, par le droit proportionnel de 0 fr. 15 ou 0 fr. 20 0/0. Ces actes demeurent donc soumis au régime antérieur.

En conséquence, toutes les fois qu'un acte passible de l'ancien droit gradué séparera l'usufruit de la nue propriété, ou transmettra ultérieurement la nue propriété ou l'usufruit au cours du démembrement, l'impôt ne frappera que la valeur actuelle de l'usufruit ou de la nue propriété d'après la déclaration estimative des parties, conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire. Spécialement en ce qui concerne l'apport d'une nue propriété par contrat de mariage, la Régie a décidé que le droit gradué est de ce chef exigible, non sur la valeur de la pleine propriété, mais seulement sur celle de la nue propriété évaluée par les parties « d'après la durée probable de l'usufruit (1). »

---

(1) Sol. Régie, 26 nov. 1873 (D. 75, 3, 24; J. E. 19.363). — Besson, *op. cit.*, n° 276.

Partage. — Aucune indivision n'existant entre l'usufruit et la nue propriété, rien ne s'oppose à ce que, opérant le démembrement de la pleine propriété, les copartageants attribuent la nue propriété aux uns et l'usufruit aux autres.

Les soultes de partage ou retours de lots que le nu propriétaire ou l'usufruitier s'obligent à payer à leurs copartageants sont assimilés, pour la perception, à des prix de vente. Contrairement au principe inscrit dans l'article 883 du Code civil, la loi fiscale considère comme constituant une mutation l'attribution faite à l'un des copartageants d'un lot supérieur au montant de ses droits. Elle décide, en conséquence, que l'excédent de biens recueillis par l'attributaire, dont la valeur est représentée par les soultes que ce dernier s'oblige à acquitter, doit être frappé de l'impôt de mutation. Mais la jurisprudence a toujours considéré comme simplement *déclaratif* le partage opéré sans soulte, de sorte qu'un tel partage échappe aux règles de liquidation applicables aux actes translatifs (1), et, alors même que la nue propriété serait attribuée en totalité à l'un des copartageants et l'usufruit à l'autre, il n'y a lieu de percevoir que le droit proportionnel spé-

---

(1) Cass., 5 mars 1883 (I. G. 2863, § 2; D. P., 83, 1, 396; J. E. 22.057; *La Loi*, n° du 10 mars 1883). — Cass. 19 juil. 1887 (I. G. 2741, § 8; S. 88, 1, 387; J. E. 22, 875; *La Loi*, n°s du 21 juillet et du 18 août 1887).

cial de 0 fr. 20 0/0 sur le montant de l'actif net partagé (1). Les partages sans soulte ne rentrent donc pas dans les prévisions de la loi de 1901, qui laisse subsister à son égard la solution ancienne.

Puisqu'il n'y a pas d'indivision entre le nu propriétaire et l'usufruitier d'un même bien, chacun d'eux possédant une chose distincte dont il peut user et disposer complètement sans le concours de l'autre, l'acte par lequel ils conviennent de transformer, l'un sa nue propriété, l'autre son usufruit en une portion de la pleine propriété n'est pas un partage ayant les effets déclaratifs de l'article 883 (Code civil), mais constitue un échange.

D'autre part, la loi sur l'enregistrement ne visant que les échanges d'immeubles, les échanges de meubles constituent, en droit fiscal, à défaut de tarif spécial, de véritables ventes donnant ouverture à l'impôt au taux de 2 0/0, 1 0/0, 0 fr. 50 0/0 selon la nature des biens respectivement abandonnés (2).

Dès lors, si, par exemple, le transport d'une portion de créance a lieu moyennant l'abandon d'une autre portion de créance, la convention revêt le caractère d'un échange qui est passible du droit ordinaire de cession à 1 0/0 sur l'une des parts, nécessairement la plus forte.

Par exemple, une créance s'élevant à 10.000 fr.

---

(1) Loi du 28 avril 1893, art. 19, Comp. L. 28 fév. 1872, art. 2

(2) Voir infra, p. 97, *in fine*.

est dévolue *ab intestat*, en usufruit, à la dame X, âgée de 45 ans, et en nue propriété à Y.

Soit, valeur de l'usufruit : $\frac{10.000 \times 4}{10} = 4.000$ fr

Val. de la nue propriété : $\frac{10.000 \times 6}{10} = 6.000$ fr.

Total..... 10.000 fr.

Par acte postérieur, il est attribué :

1° A Y (nu propriétaire) en toute propriété. 7.000 fr.
2° A X (usufruitier) — 3.000 fr.

Total..... 10.000 fr.

Il est dû, à notre avis, à 1 0/0 sur 6.000 francs, soixante francs.

Expertise. — Tout en disposant que le droit applicable aux transmissions à titre onéreux d'usufruit ou de nue propriété sera liquidé sur le prix augmenté des charges, la loi de 1901 (art. 13, 1°) réserve expressément l'application des articles 17 de la loi de frimaire an VII et 13 de celle du 23 août 1871. En vertu du premier de ces articles, l'Administration peut provoquer l'expertise si le prix lui paraît insuffisant. Le second est destiné à la protéger contre les dissimulations de prix dans les ventes d'immeubles.

Contrairement à la loi nouvelle, la loi de frimaire (art. 17) ne prévoit nommément que le cas où l'usufruit serait seul transmis; elle est muette sur les transmissions de la nue propriété. Mais, sous l'empire de cette loi, on autorisait l'expertise, même

pour ces dernières, parce qu'on les considérait comme implicitement comprises sous l'expression générale d'actes translatifs de propriété dont se sert l'art. 17 (1). Désormais, le doute n'est plus possible en présence du texte formel de l'art. 13, 1° de la loi de 1901 transcrit ci-dessus.

Comme par le passé, l'usufruit, s'il a été cédé seul, doit être expertisé isolément (2). Même observation pour l'expertise de la nue propriété. Toutefois, comme une estimation directe de la nue propriété est chose impossible, les experts devront établir : 1° la valeur vénale de la propriété entière des biens soumis à l'expertise; 2° celle de l'usufruit des mêmes biens, d'après sa durée présumée, pour obtenir, par voie de différence entre ces deux éléments, la valeur de la nue propriété, objet de l'expertise (3).

« Il n'est pas douteux, dit M. Besson, que, pour apprécier dans une expertise de cette nature les chances de vie de l'usufruitier, les experts seront fondés à se référer au barême suivant lequel la loi règle elle-même la valeur de l'usufruit ou de la nue propriété transmis à titre gratuit (4).»

---

(1) Tr. Rochechouart, 4 juil. 1896 (J. Enreg, n° 25.019).

(2) Tr. Charolles, 22 mars 1845 (J. E., 13,725).

(3) Cass., 24 janvier 1844 (Inst. gén. 1713, § 13 ; J. E. 13.450 ; S. 44,1,241). — Tr. Rochechouart, 1896, précité. — Tr. Seine, 4 janv. 1902 (R. P., n° 10,229. — Vitry-le François, 17 avril 1902 (R. P. n° 10.378).

(4) Besson, *op. cit.*, n° 275.

L'expertise n'est pas recevable contre les adjudications en justice (1). Le droit de contrôler le prix par la valeur vénale dérive de la pensée, envisagée par la loi, d'une dissimulation. La vente en justice est environnée de trop de garanties pour que la dissimulation y soit possible ; la loi l'a donc implicitement exclue de l'expertise.

On étend l'exception aux adjudications faites par un notaire commis. L'expertise de la valeur vénale des meubles ne peut jamais être demandée (2).

Toutefois l'art. 8 de la loi du 28 février 1872 autorise la Régie à faire constater l'insuffisance du prix des *cessions de fonds de commerce*, par une expertise, dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de mutation.

La loi du 25 février 1901 déclare ces dispositions applicables aux mutations par décès de fonds de commerce ou de clientèle. Désormais l'Administration aura la faculté de provoquer l'expertise des fonds de commerce transmis par décès, dans les délais, sous les sanctions et dans les formes réglés par l'art. 8 de la loi du 28 février 1872, pour les expertises des mêmes valeurs transmises à titre onéreux.

---

(1) Cass., 26 nov. 1859 (S. 51,1,50). — Ch. et R., *op. cit.*, IV, n° 3275. — Demante, *op. cit.*, II, n° 763. — Naquet, III, n° 1295.

(2) Cass., 1er février 1832 (S. 32, 1, 557). — Tr. Tours, 7 nov. 1890 (S. 92, 2, 61, et la note).

Section II. — *Transmissions à titre gratuit. Echange de tous biens, autres que les créances à terme, rentes ou pensions.*

Observation. — Il convient de remarquer qu'il n'y a pas à distinguer, quant à la liquidation de l'impôt, entre les mutations gratuites entre vifs et celles qui s'effectuent par décès. Toutes les mutations à titre gratuit obéissent en effet aux mêmes règles.

Notons toutefois que la loi de 1901 n'étend pas aux premières ni le principe nouveau de la déduction du passif, ni celui du tarif progressif qui s'applique aux secondes.

*
* *

Pour les mutations de nue propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles procédant de conventions ou de faits juridiques qui ne comportent pas l'expression d'un prix représentatif de la valeur imposable de l'objet transmis, il était nécessaire de déterminer cette valeur par des équivalents.

§ 1. *Régime du 22 Frimaire an VII*

Sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, la valeur sur laquelle était assis le droit de mutation à titre gratuit (entre vifs ou par décès) sur les immeubles se calculait en multipliant le revenu par 20 ou par 10 suivant qu'il s'agissait de propriété ou d'insufruit (L. 22 frim. an

VII, art., 15 nos 7 et 8). Ce mode de capitalisation subsiste encore pour les immeubles urbains; mais la multiplication se fait aujourd'hui par 25 ou par 12,50 pour les immeubles ruraux, la loi du 21 juin 1875 (art. 2) partant de l'idée que le revenu des immeubles ruraux représente non pas 5 0/0 mais seulement 4 0/0 du capital (1). Primus léguait à Secundus sa maison, en usufruit. Si cette maison était louée par bail courant 3.000 fr., les droits de mutation à la charge de Secundus se liquidaient sur un capital de 30.000 fr. d'après une évaluation portée à dix fois le produit du bail courant, et cette évaluation demeurait la même quel que fût l'âge de de Secundus.

La loi de frimaire, en effet, donnait à l'usufruit une évaluation invariable : la valeur de l'usufruit transmis à titre gratuit était toujours fixée à la moitié de la valeur de la propriété. L'âge, les conditions physiques ou morales de la personne titulaire du droit d'usufruit restaient sans influence sur l'évaluation de ce droit qui est pourtant essentiellement personnel : l'usufruit ne peut jamais survivre à son titulaire. La règle fiscale de l'an VII pêchait donc

---

(1) Une exception à ce principe a cependant été introduite par l'art. 12 (L. 25 février 1901) relativement aux mutations à titre gratuit des immeubles dont la destination actuelle n'est pas de produire un revenu. En ce qui concerne ces immeubles, les droits de mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès seront liquidés sur la *valeur vénale*.

par l'arbitraire, mais elle avait le mérite de trancher, en les supprimant, toutes les difficultés que soulève en droit civil l'évaluation concrète de l'insufruit (1). Elle simplifiait et assurait la perception de l'impôt.

Durée indéterminée. — On étendait cette règle aux usufruits d'une durée indéterminée. Primus mourait me léguant la jouissance de sa maison pendant toute ma vie, sauf le cas où sa cousine se marierait. Si j'avais accepté le legs, je devais acquitter les droits de mutation par décès sur un capital formé de dix fois le revenu de la maison, alors même que, la cousine de Primus s'étant mariée dans les six mois du décès, ma jouissance n'aurait eu qu'une durée tout à fait éphémère. Il aurait pu arriver que la cousine de Primus ne se mariât jamais.

Usufruit temporaire. — On s'accordait à décider que ce genre d'usufruit restait en dehors des prévisions du législateur de l'an VII. «L'évaluation à dix fois le revenu, disent MM. Championnière et Rigaud, suppose un usufruit qui puisse durer dix ans et plus ; mais, lorsque l'existence du droit est limitée à un nombre d'années moindre, on ne se trouve plus dans la prévision du législateur. Percevoir sur dix

(1) Voyez art. 917 (C. civ.).

années de revenus, ce serait évidemment établir ce droit sur une valeur plus grande que celle qui serait transmise ; il pourrait arriver que l'impôt fût plus élévé que le bénéfice (1).» En conséquence, on s'était demandé comment le législateur de l'an VII avait entendu évaluer l'usufruit *temporaire*, c'est-à-dire à terme certain, et on distinguait suivant que l'usufruit était constitué pour une durée supérieure ou inférieure à dix ans.

1° *Usufruit constitué pour une durée supérieure à dix ans.* — On s'accordait pour étendre à cet usufruit l'évaluation à forfait, par la capitalisation du revenu au denier 10 ou 12 et demi, établie pour les usufruits viagers. Un pareil usufruit peut en effet s'éteindre, avant l'arrivée du terme, par la mort de l'usufruitier si elle arrive avant ce terme (2).

2° *Usufruit constitué pour une durée moindre de dix ans.* — Mais cette extension est impossible lorsque l'usufruit doit durer moins de dix ans. Plusieurs systèmes avaient été proposés :

a) Les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* (3) estimaient que la constitution d'usufruit dégénère, dans notre hypothèse, en un contrat de bail, et

---

(1) Champ. et Rig., *op. cit.*, IV, n° 3492.

(2) Dict. Enreg., v° *Usufr.*, n° 326 ; J. E., art. 5468, 12.956, 15.650, § 4.

(3) J. E., 758.

qu'il y avait lieu de liquider les droits sur le prix réglé par l'article 69, § 3, n° 2 de la loi du 22 frimaire an VII.

b) Pour MM. Championnière et Rigaud il fallait, au contraire, recourir à la déclaration estimative des parties, conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire (1).

c) Enfin un troisième système consistait à multiplier, dans notre hypothèse, le revenu du bien transmis en usufruit par le nombre des années restant à courir jusqu'à l'expiration de ce droit (2). Soit, par exemple, un usufruit établi pour une durée de quatre années sur un immeuble d'un reveuu annuel de mille francs; l'impôt aurait été liquidé sur une valeur de quatre mille francs. Ce système ralliait la majorité de la doctrine et la jurisprudence l'avait consacré.

L'Administration elle-même avait adopté ce système dans une délibération du 13 avril 1830 (J. E., art. 9746.) Mais elle l'abandonna depuis, en matière d'immeubles ruraux, dont la loi du 21 juin 1875 (art. 2) commande de capitaliser le revenu par 25. Cette loi rehaussant d'un quart le taux de capitalisation du revenu, lorsque la mutation porte sur un

---

(1) Ch. et R., *op. cit.*, n° 3492.

(2) Naquet, *op. cit.*, t. II, n° 815. — Proudhon, *op. cit.*, n° 778. — Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. II, n° 166. — Dalloz, v° *Enregistr.*, n° 4536.

immeuble rural, l'Administration prétendit qu'en cas d'usufruit constitué, pour moins de dix ans, sur un immeuble rural, c'était par la durée de l'usufruit augmentée d'un quart que le revenu annuel devait être multiplié, et non par sa durée exacte comme en matière d'immeuble urbain. Dans l'hypothèse précédente, l'impôt devait donc se liquider, d'après l'Administration, sur une valeur de cinq mille francs (1).

La valeur de l'usufruit des meubles transmis à titre gratuit était fixée à la moitié de la pleine propriété (2).

Nue propriété. — L'évaluation à forfait de l'usufruit à la moitié de la propriété était le plus souvent contraire à la réalité des faits. Sous l'empire de la loi de frimaire, l'héritier, le donataire ou légataire de l'usufruit subissait, le plus souvent, une aggravation injuste de l'impôt qu'il acquittait en violation du principe fondamental de la législation fiscale qui établit le droit de mutation sur les valeurs transmises.

Mais la violation de ce principe, possible au détriment de l'usufruitier, devenait fatale à l'encontre du nu propriétaire. Sous le régime de frimaire, c'est encore ce dernier qui était le plus durement frappé. En effet, en matière de transmissions entre vifs à titre

---

(1) Sol. Régie, 26 nov. 1890 (J. E. 23.812).
(2) L. 22 frimaire an VII, art. 14, n° 11.

gratuit ou par décès effectuées avant la loi du 25 février 1901, comme en matière de vente sous réserve d'usufruit, la nue propriété des immeubles était tarifée de la même manière que la pleine propriété (1). La loi de frimaire n'exprime pas clairement cette règle; elle la suppose plutôt et la sous-entend, car l'art. 15, n° 8 de cette loi, après avoir indiqué le tarif des transmissions de propriété, ajoute : « il ne sera rien dû pour la réunion d'usufruit à la nue propriété, lorsque le droit d'enregistrement aura été acquitté sur la valeur entière de la propriété. »

Pour la nue propriété des meubles, la loi ne donne aucune règle de liquidation. On concluait de là que, par application du principe d'après lequel le droit est assis sur la valeur transmise, les parties devaient payer le droit sur cette nue propriété et non sur la pleine propriété (2). Les parties devaient donc évaluer la nue propriété. Toutefois, bien que ce système découlât seul des principes, la pratique administrative s'était établie en sens contraire, et cette interprétation avait été confirmée par la jurisprudence qui appliquait sans difficulté aux meubles le même système qu'aux immeubles ; le droit propor-

---

(1) Cass., 11 sept. 1811 (S. chr.). — Cass., 18 déc. 1811 (S. chr.). — Cass., 31 janv. 1893 (S. 95, 1, 153) — Demante, II, n°s 583 et 750. — Cela était vrai même si la nue propriété n'était constituée qu'à titre résolutoire, puisque la propriété résoluble est assimilée à la propriété pure et simple.

(2) Cass., 4 août 1842 (S. 43,1, 328; Instr. gén., 1683, § 4).

tionnel était liquidé, en pratique, sur la valeur de la pleine propriété (1).

Donc, antérieurement à la loi du 25 février 1901, l'héritier, le donataire ou légataire de la nue propriété d'un meuble ou d'un immeuble devait acquitter le droit, immédiatement, à raison de la propriété entière d'après le mode de liquidation déterminé par la loi.

Il va d'ailleurs sans dire — et l'art. 15, 8° le déclare expressément — que si l'acquéreur de la nue propriété acquittait le droit comme s'il recueillait la pleine propriété, cela n'empêchait nullement le bénéficiaire de l'usufruit d'acquitter un droit distinct sur la valeur de cet usufruit. Il en résultait que, si, dans une succession par exemple, la nue propriété et l'usufruit étaient recueillis distinctement, le droit se trouvait perçu sur une valeur représentant une fois et demie celle de la pleine propriété (Inst. gén. 1187, § 5).

C'était là, évidemment, une iniquité fiscale. Soutenir un système aussi contraire à l'équité équivaudrait, a-t-on dit, à prétendre que les deux parties d'un objet ont plus de poids que l'objet lui-même. Tous les auteurs ont toujours trouvé très dure et très exorbitante la disposition de notre loi fiscale qui astreignait le bénéficiaire de la nue propriété à payer, *hic et nunc*, le droit de mutation sur la pleine pro-

---

(1) Cass., 5 août 1842 (S. 43, 1, 328 ; Instr. gén., 1683, § 4).

priété, et cela pour un bien dont il n'aura peut-être pas de longtemps la jouissance, dont il ne jouira peut-être jamais.

§ 2. *Régime actuel*

La loi du 25 février 1901 est revenue à une notion plus juste des choses. Aux termes de l'art. 13, 2°, la valeur de la nue propriété ou de l'usufruit est fixée : « Pour les échanges et pour les transmissions entre » vifs à titre gratuit, ou celles qui s'opèrent par » décès des mêmes biens (les biens autres que créan- » ces, rentes ou pensions), par une évaluation faite » de la manière suivante : si l'usufruitier a moins » de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept » dixièmes, et la nue propriété aux trois dixièmes de » la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée » d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de » cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usu- » fruit et augmentée pour la nue propriété d'un » dixième par chaque période de 10 ans, sans frac- » tion. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usu- » fruitier, la proportion est fixée à un dixième pour » l'usufruit, et à neuf dixièmes pour la nue pro- » priété. »

Nous traiterons dans la section suivante des transmissions de créances, rentes ou pensions.

Dans l'art. 13, al. 2, le législateur admet donc que, à quelque époque que l'on se place, les droits démembrés, nue propriété et usufruit, ne peuvent

avoir, à eux deux, que la valeur de la propriété totale. D'autre part, il est évident que la valeur de l'usufruit, droit viager de sa nature, décroît à mesure que le titulaire avance en âge et que, par suite, s'approche le terme de son extinction. La nue propriété, au contraire, augmente de valeur à mesure que la valeur de l'usufruit diminue. Comme c'est presque toujours la vie humaine qui sert de limite à la durée de l'usufruit, le législateur a été naturellement conduit à fixer la valeur de l'usufruit à une fraction de celle de la pleine propriété déterminée d'après l'âge de l'usufruitier et la présomption de survie qui en résulte.

« L'économie du nouveau projet, a dit M. Poincarré, consiste à envisager distinctement, à l'époque de la mutation, les deux éléments qui composent une propriété démembrée, c'est-à-dire, d'une part la nue propriété, et de l'autre l'usufruit, et à assujettir à l'impôt la valeur actuelle et respective de chacun de ces éléments ; cette valeur est fournie par l'époque plus ou moins rapprochée de la réalisation de l'expectative de la réunion en ce qui concerne le nu propriétaire, et par l'âge plus ou moins avancé de l'usufruitier en ce qui concerne ce dernier (1). »

Il fallait donc établir une sorte de calcul des probabilités, et, dans ce but, le législateur a tenu compte des tables de mortalité dont usent notamment les

(1) Projet Poincarré. Chambre, Annexe, n° 885, p. 1247.

Compagnies d'assurances sur la vie pour la rédaction de leurs polices, tables dont l'expérience a démontré l'exactitude. Comme il n'est guère possible de suivre les fluctuations de la vie humaine d'année en année, le législateur de 1901 statue sur des périodes de dix ans. Il divise la vie en sept tranches, en évaluant pour chacune d'elles la nue propriété et l'usufruit, de telle façon que la valeur de la nue propriété est représentée par la fraction de la valeur de la propriété qui, ajoutée à la fraction afférente à l'usufruit correspondant, complète l'unité et, réciproquement. L'incidence de la proportion ressort aux chiffres suivants :

AGE DE L'USUFRUITIER	VALEUR DE L'USUFRUIT	VALEUR DE LA NUE PROPRIÉTÉ
Moins de 20 ans révolus...	7/10	3/10
— 30 — ...	6/10	4/10
— 40 — ...	5/10	5/10
— 50 — ...	4/10	6/10
— 60 — ...	3/10	7/10
— 70 — ...	2/10	8/10
Plus de 70 — ...	1/10	9/10

L'art. 13 de la loi du 25 février 1901 n'a d'ailleurs apporté aucune modification au mode d'évaluation de la pleine propriété qui continuera comme précédemment à être déterminée, soit en ce qui concerne les meubles par une déclaration estimative, soit relativement aux immeubles par le capital formé de

20 ou 25 fois le revenu suivant qu'il s'agira d'immeubles urbains ou ruraux (1).

Toutefois en ce qui concerne les mutations gratuites d'usufruit ou de nue propriété d'immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu, la pleine propriété doit être estimée en valeur vénale (art. 12 de la loi) (2).

La perception du droit proportionnel exige deux opérations successives. Il est nécessaire de déterminer d'abord, d'après les règles ci-dessus rappelées, la valeur imposable de la pleine propriété du bien démembré ; puis de répartir cette valeur entre la nue propriété et l'usufruit proportionnellement à l'importance actuelle et respective des deux démembrements, selon le barême qui précède. L'exemple suivant, emprunté à M. Besson (n° 278), éclairera mieux notre pensée.

On suppose un legs particulier d'usufruit, affectant un immeuble rural d'un revenu de 4,000 fr. Voici comment la valeur imposable de cet immeuble ($4,000 \times 25 = 100,000$ fr.) se répartira entre le nu

---

(1) L. 22 fr., art. 14, n° 8; art. 15. — L. 21 juin 1875, art. 2, n° 4.

(2) En ce qui concerne les biens meubles corporels transmis par décès, la déclaration estimative des parties n'est qu'une base de perception subsidiaire ; elle ne peut intervenir qu'à défaut d'inventaire, de vente publique ou de police d'assurances satisfaisant aux conditions fixées par la loi (art. 11 de la loi de 1901).

propriétaire et le légataire de l'usufruit, en raison de l'âge plus ou moins avancé de celui-ci :

AGE DE L'USUFRUITIER (années révolues)	Valeur de l'usufruit		Valeur de la nue propriété	
	Quotité de la pleine propriété.	Valeur imposable.	Quotité de la pleine propriété.	Valeur imposable.
		fr.		fr.
Moins de 20 ans...	7/10	70.000	3/10	30.000
— 30 — ...	6/10	60.000	4/10	40.000
— 40 — ...	5/10	50.000	5/10	50.000
— 50 — ...	4/10	40.000	6/10	60.000
— 60 — ...	3/10	30.000	7/10	70.000
— 70 — ...	2/10	20.000	8/10	80.000
Plus de 70 — ...	1/10	10.000	9/10	90.000

Comme on le voit, dans ce nouveau système la valeur de l'usufruit et celle de la nue propriété, ajoutées l'une à l'autre, ne peuvent, en aucun cas, excéder la valeur de la propriété entière.

Les nouvelles dispositions sont applicables à toutes les transmissions à titre gratuit : donations ordinaires, partages d'ascendants, successions (1). Il n'y a pas non plus à distinguer la nature mobilière ou immobilière, corporelle ou incorporelle des biens transmis.

---

(1) Cela résulte clairement des travaux préparatoires (Débats Chambre, *J. Off.*, 20 nov. 1895, p. 2419, col. 2). — Besson, *op. cit.*, n° 280.

Echange. — En outre, comme sous le régime de la loi de frimaire, l'échange, bien que constituant un contrat à titre onéreux, est expressément soumis aux mêmes règles que les mutations entre vifs à titre gratuit ou par décès en ce qui concerne la fixation de la valeur imposable de l'usufruit et de la nue propriété. Mais il n'y aura plus à tenir compte de l'art. 12 de la loi pour l'évaluation de la pleine propriété qui, en toute hypothèse, donnera ouverture à l'impôt sur un capital formé de 20 ou 25 fois le revenu. En effet, l'art. 12 n'a trait qu'aux transmissions *à titre gratuit.* En conséquence, le receveur, après avoir déterminé par la capitalisation au denier 20 ou 25 la valeur en pleine propriété des immeubles échangés en nue propriété ou en usufruit, dégagera la valeur relative de ces démembrements en tenant compte de l'âge de l'usufruitier, conformément au barême transcrit ci-dessus. Précisons à l'aide d'un exemple :

Primus, âgé de 27 ans, constitue, au profit de Secundus, l'usufruit d'un immeuble rural d'un revenu de 1.000 francs. Secundus, qui est âgé de 47 ans, abandonne en échange à Primus la nue propriété d'un bien de même nature, d'un revenu égal de 1.000 francs.

Liquidation : 1° Valeur de la pleine propriété cédée par Primus à Secundus ou $1.000 \times 25 =$ 25.000 fr. Secundus est âgé de 47 ans, donc la valeur

imposable de l'usufruit échangé se réduit à 4/10, à ..... 10.000 fr.

2° Valeur de la pleine propriété cédée par Secundus à Primus : 1.000 × 25 = 25.000 fr. Secundus se réserve l'usufruit; il est âgé de 47 ans. Donc, la valeur de la nue propriété cédée se réduit à 6/10, à ..... 15.000 fr.

Plus-value ..... 5.000 fr.

Il y aura lieu, dès lors, de percevoir : 1° 4 fr. 50 0/0 sur 10.000 francs représentant la valeur imposable de la moindre part (droit d'échange) : 2° 7 0/0 sur 5.000 francs, montant de la plus-value résultant de l'inégalité de la valeur des deux lots (droit de vente).

Rappelons que le droit d'échange (4 fr. 50 0/0 (1) ou 0 fr. 20 0/0 s'il s'agit d'immeubles ruraux bénéficiant du tarif réduit de la loi du 3 novembre 1884) est perçu sur la portion échangée la plus faible et le droit de vente (7 0/0) sur la soulte ou la plus-value. Les droits sur l'échange avec ou sans soulte continuent à s'établir, pour leur quotité, suivant la législation antérieure ; la liquidation seule est modifiée.

Il convient de rappeler aussi que les échanges d'immeubles contre meubles, ou même de meubles contre meubles, ont, en droit fiscal, le même carac-

(1) V. supra, p. 64.

tère et sont assujettis aux mêmes tarif et mode de liquidation que les ventes (1). Par suite, la valeur imposable de la nue propriété ou de l'usufruit immobilier échangé contre des meubles doit être déterminée par le prix, c'est-à-dire par la valeur des biens meubles formant la contre-partie de l'usufruit ou de la nue propriété échangée.

Remarquons enfin que, pour la détermination de la valeur de la nue propriété, on doit seulement avoir égard aux usufruits existants ou qui doivent s'ouvrir au moment où la mutation se produit. C'est le prescrit formel de l'art. 13, 2°, *in fine* de la loi de 1901 : « pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette propriété. » En conséquence, il faut pour ce calcul faire abstraction des usufruits affectés d'une condition suspensive ; ces usufruits sont soumis à deux éventualités : la réalisation de la condition à laquelle est subordonnée leur ouverture et, en outre, la survie de l'usufruitier au moment de cette réalisation. Il faut également négliger les usufruits constitués à terme *ex die*, c'est-à-dire qui ne doivent s'ouvrir qu'à une époque déterminée : à partir de l'année prochaine je crée un droit d'usufruit au profit de X. La validité

---

(1) Délib. Cons. adm., 2 mars 1841 (J. E. 12.693). — T. Seine, 4 août 1841 (J. E., 12.811), et 15 déc. 1848 (J. E. 14.657). — V. supra, p. 79.

de cet usufruit est toujours subordonnée à l'existence de X à l'échéance du terme convenu.

Enfin lorsqu'un usufruit est constitué au profit de plusieurs personnes qui doivent en jouir successivement, les usufruits successifs étant conditionnels, puisqu'ils sont subordonnés à la survie des appelés, l'article 13 de la loi nouvelle fait encore abstraction de ces usufruits pour l'évaluation de la nue propriété.

Les usufruits successifs feront l'objet d'une étude détaillée dans une section distincte que nous leur consacrerons plus loin.

Usufruit temporaire. — Le mode d'évaluation établi par la loi nouvelle ne s'applique qu'aux échanges et aux transmissions entre vifs à titre gratuit ou par décès d'usufruits viagers : on ne pouvait, en effet, évaluer d'après les mêmes bases les usufruits constitués de la même manière, *pour une durée fixe.* La loi dispose que ces derniers seront estimés aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier. Ce sont les termes mêmes de l'article 13, 2°, al. 3. La nue propriété forme toujours, même en ce cas, la valeur complémentaire, de telle sorte que cette valeur ajoutée à celle de l'usufruit donne un total égal à celui de la pleine propriété.

Dans son rapport, fait au nom de la Commission des finances du Sénat, M. Monestier explique que « ce taux de deux dixièmes concorde suffisamment

avec la variation d'un dixième tous les dix ans prévue en cas d'usufruit viager, puisque la durée probable de la vie d'un usufruitier de vingt ans est de trente-neuf ans onze mois et celle d'un usufruitier de trente ans de trente-trois ans deux mois, et que la différence de six ans neuf mois étant évaluée à un dixième, dix ans peuvent l'être à deux dixièmes (1). »

La disposition additionnelle de l'art. 13, n° 2 relative aux usufruits temporaires serait justifiée si de tels usufruits n'étaient pas exposés aux mêmes chances d'extinction qu'un usufruit viager. Cela est vrai des usufruits qui profitent à une personne morale : ces usufruits ont une durée certaine. Mais en tant qu'elle s'applique à un usufruit temporaire créé au profit d'une personne assujettie aux aléas de la vie humaine, notre disposition peut entraîner des résultats singulièrement contradictoires. En effet, l'usufruit, étant par définition un droit qui ne peut durer plus que la vie du titulaire, s'éteint au décès de celui-ci, alors même que le temps pour lequel il avait été constitué n'est pas encore expiré (2).

Cela étant, si on applique notre disposition d'une manière absolue, voici les résultats auxquels on peut arriver : Supposons le cas d'une donation ou d'un legs d'usufruit consentis au profit d'une

---

(1) *J. Off.*, Doc. parl. Sénat, Annexe, n° 475 (Séance du 31 déc. 1900).

(1) Voir les autorités citées, page 14.

personne âgée de 70 ans révolus jusqu'à la majorité d'un enfant âgé de moins d'un an. Conformément au texte précité, combiné avec l'art. 620 du C. c., la valeur de cet usufruit sera fixée aux six dixièmes de la pleine propriété, alors que la valeur de l'usufruit viager accordé au même bénéficiaire ne serait que de un dixième de la propriété.

N'est-il pas absurde que l'usufruit soit réputé avoir une valeur plus forte s'il est soumis à deux causes d'extinction que s'il n'est soumis qu'à une seule de ces causes ?

Outre qu'elle est absurde, la disposition de la loi prise à la lettre offre aux parties un moyen commode, grâce à des constitutions d'usufruit de 50 ans, d'éluder la perception du droit de donation sur les transmissions entre vifs à titre gratuit avec réserve d'usufruit. Logiquement, l'évaluation à raison de deux dixièmes par période de 10 ans n'aurait donc dû être prise que comme maximum ; celle basée sur l'âge de l'usufruitier restant la règle toutes les fois qu'elle eût été inférieure à la première.

C'est d'ailleurs la solution adoptée par l'Administration dans son instruction générale du 20 décembre 1901, ainsi conçue : « Dans les deux premiers paragraphes de l'art. 13, n° 2, le législateur a posé une règle générale : il a fixé la valeur de l'usufruit pur et simple qui n'a d'autre limite que le décès de l'usufruitier. Puis, dans un paragraphe complémentaire, il a établi un forfait spécial aux usufruits constitués pour une durée fixe. Or il est impossible

d'admettre qu'après avoir déterminé tout d'abord la valeur de l'usufruit le plus long qu'il pût concevoir, le législateur ait immédiatement adopté une estimation supérieure pour l'usufruit temporaire dont la durée est, au maximum, égale à l'usufruit viager. Pour concilier les différentes dispositions de l'article précité, il faut donc considérer la dernière comme visant exclusivement l'usufruit dont la durée, d'après le contrat, est inférieure à celle que la loi assigne elle-même, d'après les tables de mortalité, à la vie du titulaire. En résumé, la valeur attribuée à l'usufruit temporaire constitue uniquement une valeur maxima, et elle ne doit servir de base à la liquidation de l'impôt que si elle est inférieure à celle de l'usufruit viager (1). »

Ce système est à la fois rationnel et conforme à la nature juridique de l'usufruit. Il servira de règle de perception aux agents du Trésor. Malheureusement il est à craindre qu'il n'obtienne pas, le cas échéant, l'adhésion de la Cour suprême, car la loi est formelle et son texte ne comporte pas cette interprétation (2).

D'autre part, les travaux préparatoires ne fournissent aucun argument en faveur de celle-ci. Au contraire, d'un passage de la note additionnelle au projet de loi de 1880, on pourrait tirer argument en

---

(1) Inst. gén.; 3067, § 3.

(2) Garnier, R. P., n° 28, *in fine*. — Maguéro, *Suppl.*, v° *Usufruit*, n° 7.

faveur de l'application littérale et absolue du texte. Prévoyant les constitutions d'usufruit temporaire de longue durée, cette note affirme « que ces constitutions, supposant un usufruit à terme de près d'un demi-siècle, sont purement théoriques et que, d'ailleurs, s'il s'en produisait, leur effet sur la nue propriété serait tel que pendant la première période de dix ans la valeur de cette nue propriété serait réellement illusoire (1). » Il est permis de penser que ces considérations sont peu fondées et que les redevables ne manqueront pas de profiter de cette fissure de la loi. Comme on peut s'en rendre compte par les jugements cités en note, les tribunaux inférieurs s'accordent à réprimer les tentatives de fraude des redevables (2). Mais une réforme législative s'impose, car ce que le législateur n'a pas fait, l'interprète ne peut le faire en ajoutant au texte de la loi.

*
* *

Des usufruits à terme incertain autre que le décès de leur titulaire et des usufruits à durée indéterminée. — La loi étant muette au sujet de ces usufruits, il appartiendra aux tribunaux de les ranger, selon les circonstances, dans la catégo-

---

(1) *J. Off.* du 27 avril 1880, p. 4547.

(2) Tr. Villeneuve-sur-Lot du 31 déc. 1903 (R. P. n° 10.808). — Tr. Issoire du 12 juillet 1904 (R. P. n° 10.866). — Tr. Brive, 4 janvier 1905 (R. P. 10.946).

rie soit des usufruits viagers, soit des usufruits à durée fixe, pour leur appliquer, suivant le cas, l'un ou l'autre de ces deux modes d'évaluation admis par la loi. Cela résulte, notamment, de la note fournie par la direction générale à l'appui du projet de loi déposé le 20 mars 1880 : « Quant aux usufruits dont la durée dépend d'un évènement incertain, lit-on dans cette note, il paraît rationnel de les assimiler, en général, pour la perception de l'impôt, aux usufruits viagers, puisque, si l'évènement ne se produit pas, la jouissance sera assurée à l'usufruitier jusqu'à son décès. La loi n'a pas, ce semble, à en faire l'objet des prévisions spéciales d'un texte. Si des difficultés se produisent, il appartiendra à la jurisprudence d'apprécier le caractère de chaque usufruit et de les faire rentrer, selon les cas, dans la classe des usufruits viagers ou dans celle des usufruits à durée fixe. »

Il s'agit donc essentiellement d'une question d'appréciation, et la solution peut varier suivant les circonstances.

Spécialement, il a été décidé que les règles établies pour les usufruits à durée fixe sont applicables à la donation, consentie à un enfant par ses père et mère, d'un usufruit limité à la vie du premier mourant des donateurs. Dans l'espèce, la durée de l'usufruit dépend d'un évènement qui se produira à une époque incertaine mais qui est absolument distinct du décès de l'usufruitier. Du moment qu'on ne se trouve pas en présence d'un usufruit viager, le forfait spécial pour les usufruitiers de cette catégorie

ne saurait être appliqué. D'un autre côté, ce serait tomber dans l'arbitraire que de fixer la valeur de l'usufruit d'après l'âge de l'un ou de l'autre des donateurs : en effet, la vie de l'usufruitier est le maximum de durée que l'usufruit pourra atteindre, puisque l'usufruit est par définition un droit qui ne peut durer plus que la vie du titulaire. Dans ces conditions il convient de recourir à la déclaration estimative des parties : celle-ci devra porter sur la durée de l'insufruit ; les parties ne peuvent être admises à estimer directement la valeur de l'usufruit ou de la nue propriété, car l'esprit de la loi est d'adopter la durée comme base unique de l'impôt (1). Les règles d'évaluation établies pour les usufruits à durée fixe seront ensuite appliquées à la déclaration estimative.

En cas de démembrement simultané, les estimations de l'usufruitier et du nu propriétaire, dont les intérêts sont opposés, peuvent ne pas concorder. Primus donne par le même acte l'usufruit de sa maison à Secundus et la nue propriété de cette maison à Tertius ; il stipule, en outre, que l'usufruit de Secundus s'éteindra à son propre décès. Dans l'estimation qu'il est tenu de faire, Secundus déclare que l'usufruit doit durer 10 ans ; Tertius estime au contraire que cet usufruit durera 20 ans. Dans cette hypothèse, M. Garnier pense que l'Administration serait tenue d'accepter provisoirement leurs évaluations respec-

---

(1) Sol. Régie, 7 janv. 1903 (I. G. 3109, § 4).

tives, sauf à en poursuivre concurremment la rectification en demandant la jonction des instances (1).

Terminons en disant que dans tous les cas l'évaluation ne saurait être supérieure à la valeur qu'aurait un usufruit viager constitué sur la tête du bénéficiaire, puisque le décès de ce dernier met nécessairement fin à l'usufruit.

Section III. — *Des mutations à titre onéreux ou à titre gratuit constitutives d'usufruit de créances à terme, rentes ou pensions.*

Les créances à terme sont celles qui permettent au créancier d'exiger tôt ou tard de son débiteur le capital qu'elles représentent. Ces créances s'appellent, par opposition aux rentes, *créances de sommes exigibles*: c'est le nom que leur donne l'article 529 du C. civ. Les rentes sont des créances *à capital non exigible* qui ne donnent droit qu'à un revenu. Le mot rente vient du bas latin *renda* ou *rendita* et exprime l'idée de revenu. La rente peut être définie, d'une façon générale, le droit de se faire payer des arrérages périodiques. Le créancier de la rente s'appelle *crédi-rentier*, le débiteur *débi-rentier*.

Suivant la durée du droit, on divise les rentes en rentes viagères et en rentes perpétuelles (art. 1910): les secondes sont dues indéfiniment; les premières

---

(1) Garnier, R. P., art. 9995, n° 29. — Maguéro, *Suppl.*, n° 8.

cessent d'être dues à la mort du crédi-rentier. La rente peut être temporaire, c'est-à-dire limitée à une durée déterminée. Lorsque la durée est incertaine ou indéterminée, la rente est perpétuelle ou viagère, suivant qu'elle est susceptible ou non de de durer indéfiniment ; mais si, la durée étant limitée, cette durée ne dépend pas de la vie d'une personne (rente créée pour la durée des études ou de l'apprentissage d'un tiers), on ne peut ranger une telle rente ni dans la catégorie des rentes viagères, ni dans celle des rentes perpétuelles, ni dans celle des rentes temporaires à durée déterminée : en droit fiscal, une évaluation des parties devient nécessaire.

Les rentes, notamment les rentes viagères, peuvent être constituées à titre gratuit ou à titre onéreux, c'est-à-dire que le débi-rentier reçoit quelque chose en échange de l'obligation qu'il contracte d'acquitter des arrérages périodiques. Il y a donc des legs de rente viagère, des donations de rente viagère et des ventes à rente viagère dans lesquelles la rente joue le rôle de prix. La rente viagère peut aussi être constituée dans un partage à titre de soulte, pour compenser l'inégalité de deux lots.

Suivant la cause de la rente on distingue la *rente constituée* et la *rente foncière*. La rente est dite *rente constituée* si la chose aliénée est un capital mobilier ; elle est dite *rente foncière* si cette chose est un immeuble ou droit immobilier.

La rente constituée et la rente foncière perpétuelles ont presque entièrement disparu des conventions

privées. La première était, dans notre ancien droit, un moyen de tourner la prohibition du prêt à intérêt, défendu par le droit canonique et par le droit civil ; le capitaliste ne pouvant prêter son capital achetait une rente de l'emprunteur de ce capital.

Ce genre de contrat n'est plus guère employé que dans les emprunts d'Etat ; les particuliers ont à leur disposition la forme du prêt à intérêt qui leur est plus commode. Quant à la rente foncière perpétuelle, elle n'existe plus à proprement parler, bien qu'on puisse encore aliéner la propriété d'un immeuble moyennant une rente perpétuelle.

La rente constituée et la rente foncière perpétuelles sont, en droit moderne, essentiellement *rachetables*, c'est-à-dire que le débi-rentier peut se libérer de l'obligation indéfinie qui pèse sur lui de payer tous les ans la rente, en restituant le capital qu'il avait reçu ou la somme convenue. Seulement on peut convenir que le rachat ne pourra avoir lieu pendant un certain temps qui ne peut dépasser, pour la rente foncière, 30 ans à compter de l'aliénation (art. 530), et, pour les rentes constituées, 10 ans à dater de la même époque (art. 1911).

Contrairement à l'ancien droit, le Code civil a fait de ces deux rentes des droits mobiliers (art. 529). Leur caractère de droit réel immobilier leur avait déjà été retiré explicitement par la loi sur l'enregistrement du 22 frimaire an VII (art. 27), qui ne permet de percevoir sur la création de ces sortes de de rentes que le droit afférent aux objets mobiliers.

Enfin la rente foncière perpétuelle n'est plus qu'une obligation personnelle de l'acquéreur ; par suite il est seul responsable du paiement vis-à-vis de du crédi-rentier, et son obligation ne saurait passer à ses sous-acquéreurs à titre particulier ; elle est au contraire transmissible à ses héritiers.

Les rentes perpétuelles sur particuliers sont devenues rares, mais se rencontrent encore comme rentes foncières ; on voit au contraire assez souvent des aliénations d'immeubles avec constitution d'une rente viagère ou *aliénations à fonds perdus*. Le débiteur d'une rente viagère ne peut jamais s'en libérer en offrant au crédi-rentier le paiement du capital de la rente (art. 1979) ; mais cette disposition n'est pas d'ordre public, et une clause formelle de la convention ou du testament pourrait réserver au débi rentier la faculté de rachat.

Régulièrement la rente viagère est constituée sur la tête de celui qui en jouit ; elle devra lui être payée tant qu'il vivra, et s'éteindra à sa mort. Mais la loi permet aussi de la constituer sur la tête d'un tiers (art. 1971) ; c'est alors la vie de ce tiers, sur la tête duquel la rente repose, qui en détermine la durée. Notamment la rente viagère peut reposer sur la tête du constituant.

On a déjà vu (Notions préliminaires) que les créances et les rentes sont susceptibles d'usufruit et quels droits acquiert sur elles l'usufruitier. Nous n'y reviendrons pas (1).

---

(1) V. supra, p. 21.

*
* *

Aux termes de l'article 13 (al. 3) transcrit ci-dessus, la valeur de la nue propriété et de l'usufruit est déterminée pour la liquidation et le payement des droits, en ce qui concerne les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière, établie suivant les règles indiquées au numéro 2 de cet article, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

Les transmissions de la nue propriété et de l'usufruit de ces valeurs sont donc assujetties à un seul et même mode de liquidation du droit, qu'elles s'opèrent à titre onéreux ou à titre gratuit. La loi de frimaire se refusant, pour les mutations précitées, à asseoir l'impôt sur le montant du prix stipulé par les parties, la loi du 25 février 1901 a dû, pour se mettre en concordance, adopter le même principe dû à la crainte d'une fraude qui aurait consisté à dissimuler une partie du prix dont le contrôle eût été à peu près impossible. En conséquence, même lorsque le contrat est à titre onéreux et comporte l'expression d'un prix représentatif de la valeur transmise, l'importance réciproque de la nue propriété et de l'usufruit doit être dégagée en appliquant le

barème utilisé dans les transmissions à titre gratuit et les échanges.

La liquidation de l'impôt demandera donc, en toute hypothèse, deux opérations successives. Il faudra déterminer tout d'abord la valeur de la propriété entière qui s'obtient, aux termes de l'article 14, § 2, 7 et 9 de la loi de frimaire :

1° Pour les créances à terme, en prenant le capital nominal de la créance et non le prix stipulé pour la cession (art. 14, 2°).

2° Pour les rentes perpétuelles, en se référant au capital moyennant lequel elles ont été constituées, ou, à défaut, en multipliant par 20 le chiffre annuel de la rente (art. 14, 7° et 9° (1).

3° Pour les pensions et rentes viagères, en se référant au capital aliéné, ou subsidiairement en capitalisant par 10 les arrérages annuels (art 14, 7° et 9°).

4° Pour les rentes temporaires, en faisant le total des annuités à courir (peu importe que ce total excède dix fois la rente annuelle), sans qu'il puisse toutefois excéder vingt annuités (2).

---

(1) Ce taux de capitalisation correspond à une constitution de rente faite à 5 0/0. Il semble que le législateur de 1901 aurait pu tenir compte de la loi du 7 avril 1900 et capitaliser au denier 25 qui correspond au taux de 4 0/0.

(2) Délib. 18 mai 1825 (J. E. 8025). — Maguéro, v° *Rente*, n° 18. — Besson, *op. cit.*, n° 302. — Garnier, qui, au *Rép. Gén.*, 7e édit., v° *Rente*, n° 111, avait émis l'avis que pour les créations de rentes *temporaires* le droit ne saurait être perçu sur un nom-

5° Pour les rentes à durée limitée et incertaine, au moyen d'une évaluation des parties.

La valeur de la propriété étant connue, il n'y a plus qu'à répartir cette valeur entre l'usufruit et la nue propriété conformément aux règles exposées dans la section précédente.

Soit une créance au titre de 100.000 fr. transmise à l'un en nue propriété, à l'autre en usufruit. Si l'usufruitier est âgé de 45 ans, son usufruit vaut les 4/10 et la nue propriété les 6/10 du capital de la créance. Chacun aura à payer le droit proportionnel afférent à son titre d'acquisition : l'usufruitier sur 40.000 fr. et le nu propriétaire sur 60.000 fr. Peu importe, du reste, le prix du transport s'il y en a un.

Dans le système antérieurement suivi, le légataire de la nue propriété aurait payé le droit sur la valeur totale du titre, soit 100.000 fr., comme s'il avait recueilli ce titre en pleine propriété (1) ; il en eût été de même du donataire de cette nue propriété (2). Le légataire ou donataire de l'usufruit aurait, en outre, payé le droit sur moitié de la créance totale, soit sur 50.000 fr.

Le texte de l'article 13, 3° présente deux légères différences de rédaction avec les dispositions correspon-

---

bre d'années supérieur *à dix*, vient d'abandonner cette interprétation pour se ranger à celle indiquée au texte (R. P., art. 1077) : obs. sous jugement d'Auch du 9 mars 1904).

(1) Demante, *op. cit.*, t. I, n° 417 (*in fine*).

(2) — — t. II, n° 583.

dantes de la loi du 22 frim. an VII. 1° Tandis que cette dernière prévoit les « rentes perpétuelles et viagères », la nouvelle loi se sert d'une expression plus large. Au mot « rentes viagères » elle a substitué les expressions « rentes non perpétuelles », ce qui comprend, à n'en pas douter, les rentes proprement dites et les rentes temporaires. Ni la loi civile, ni la loi de l'impôt ne prévoyaient cette dernière sorte de rentes, et des doutes auraient pu s'élever sur le point de savoir s'il fallait leur étendre les dispositions de l'article 13, 3°. Toutefois la valeur *en capital* des rentes temporaires ne s'apprécie pas sur les mêmes bases que celle des rentes viagères (V. supra). 2° D'autre part, la loi nouvelle, au lieu de viser spécialement les « cessions ou transports de créances, rentes, etc.» (art. 14-2° L. de fr.), s'applique aux « créances, rentes ou pensions, créées ou transmises à quelque titre que ce soit », ce qui s'entend des donations, des mutations par décès, comme des transports et cessions proprement dits. Ce changement de terminologie a pour but de mettre fin à la controverse qui s'était élevée sous l'empire de la loi de frimaire an VII. Certains auteurs pensaient que l'art. 14 de cette loi concernait uniquement les transmissions à titre onéreux des créances, rentes ou pensions, et que, par conséquent, le droit sur les transmissions gratuites de ces valeurs devait être perçu d'après l'évaluation des parties (1).

---

(1) Ch. et Rig., *op. cit.*, IV, n° 3629. — Demante, t. II, n° 683

Au contraire, suivant l'opinion commune et constante en jurisprudence, le droit devait être assis non sur la valeur indiquée par les parties, mais sur les mêmes bases que le droit établi sur les cessions de rentes ou créances à titre onéreux (1). C'est ce dernier système que vient de consacrer l'art. 13, 3° de la loi de 1901.

Le mode de liquidation qu'indique cet article est applicable, sans exception, à tous les cas où il y a mutation soit à titre gratuit, soit à titre onéreux de la nue propriété ou de l'usufruit des valeurs qu'il prévoit ; aux actes de constitution, de cession et de transport de ces valeurs, comme à leur amortissement ou rachat (2).

Rentes viagères. — L'article 13 vise uniquement les mutations d'usufruit ou de nue propriété. Son application aux rentes perpétuelles (foncières ou constituées) n'est pas de nature à soulever des difficultés, mais il convient de dire quelques mots à propos de la rente viagère ou pension. Notre article

---

(1) Cass., 24 avril 1861 (S. 61, 1, 645). — Cass., 4 mars 1890 (Pand. fr., 90, 6, 16; S. 91, 1, 33).

Cass., 4 mai 1807 (S. chr.). — Tr. Lyon, 7 février 1878 (R. P., n° 5326).

(2) Le tarif est de 0,50 0/0 (L. frim., art. 69, § 2, n° 11) sur le capital constitué, quel que soit le prix de l'amortissement ou du rachat (art. 14, n° 7), alors même que ce prix serait supérieur au capital de la rente (Cass., 20 juin 1870: S. 70, 1, 321).

laisse de côté les transmissions de la pleine propriété des rentes ou pensions. En ce qui concerne ces valeurs, il renvoie expressément, pour la détermination du capital, aux dispositions de l'art. 14, § 7 et 9 de la loi de frimaire ; il ne renvoie au barême établi par la loi nouvelle que pour la répartition entre la nue propriété et l'usufruit de la valeur du capital ainsi déterminé. Quelque analogie qu'il puisse y avoir entre la rente viagère et l'usufruit, il n'est pas possible, en présence du texte, de leur appliquer le même traitement. L'application d'une loi fiscale doit être strictement renfermée dans les limites de son texte. Il est interdit d'en étendre la portée sous prétexte d'analogie.

L'Instr. 3049 est formelle en ce sens et deux jugements ont déjà consacré notre interprétation (1).

Donc, si par testament on constitue, sans indication de capital, une rente viagère de *1000 francs* au profit d'une personne âgée de *70 ans révolus*, et un usufruit sur une maison louée moyennant un loyer de 1000 francs au profit d'une autre personne du même âge, celle-ci n'aura à acquitter l'impôt que sur *2000 francs*, tandis que la première devra payer le droit sur une valeur de *10.000 francs*, soit sur cinq fois plus que l'autre.

---

(1) Trib. Seine, 25 janv. 1902 (R. P., art. 10.104). — Trib Auch du 9 mars 1904 (R. P., art. 10.777).

Pourquoi cette différence. La durée de la jouissance n'est-elle pas soumise pour tous les deux, usufruitier et crédi-rentier, aux aléas de la vie humaine? Et si nous supposons qu'outre le même âge ces deux personnes présentent les mêmes conditions physiques et morales, la différence de traitement devient encore plus choquante.

Ce résultat est certainement contraire à la logique, mais il est intentionnel. La note de l'Administration additionnelle au projet de loi de 1880, déjà citée, disait à ce propos: « C'est par la détermination au denier 10 ou au denier 20 que continuera à s'opérer la détermination de la valeur de la toute propriété des rentes... Le maintien de ce mode de capitalisation pour les rentes viagères provoquera peut-être quelques observations. Dans une loi faite pour proportionner la valeur de l'usufruit à sa durée, il peut paraître peu logique de ne pas adopter la même règle au sujet de la rente viagère. On trouvera surprenant qu'un usufruit de 1000 francs, dévolu à un homme de 65 ans, ait une valeur imposable de 2000 fr., tandis qu'une rente viagère de même importance, dont la durée est égale et la valeur semblable, sera estimée 10,000 francs. Le résultat est sans doute peu rationnel. »

Nous le pensons, avec tous les auteurs, et nous regrettons le maintien de ce mode de capitalisation pour les rentes viagères dont la durée, comme celle de l'usufruit, est soumise à l'aléa de la vie humaine. Le législateur de 1901, qui s'est efforcé de réparer

une injustice en évaluant l'usufruit eu égard à sa durée probable et non de la manière invariable qu'édictait la loi de frimaire, aurait dû effectuer la même réforme en ce qui concerne la rente viagère dont la durée est tout aussi aléatoire.

Quoi qu'il en soit, il faut tenir pour certain que, sous le régime de la loi de 1901 comme par le passé, la valeur de la pleine propriété de la rente viagère doit être déterminée par un capital formé des arrérages multipliés par 10, quel que soit l'âge du crédi-rentier, donataire, légataire ou cessionnaire de cette rente. « Ce n'est pas à la jurisprudence, dit M. Besson, mais au législateur qu'il appartiendra de réformer cette anomalie peu acceptable en bonne logique et contraire à l'équité (1). »

Donc, quel que soit son âge, le crédi-rentier devra payer, pour une rente viagère à lui léguée, le droit sur un capital formé des arrérages multipliés par 10.

Et s'il constitue sur cette rente un usufruit, c'est-à-dire s'il transmet les avantages de la rente à un autre, que payera ce nouveau crédi-rentier ?

Si la cession d'usufruit est à titre gratuit, le droit de donation sera dû ; si elle a lieu à titre onéreux, le tarif est de 2 0/0 (L. frim., art. 69, § 5, n° 2). Peu importe le mode primitif de constitution de la rente dont l'usufruit se trouve cédé. Mais, en ce qui concerne la liquidation du droit de mutation, il faudra

(1) Besson, *op. cit.*, n° 304.

toujours se reporter à l'acte de constitution de cette rente, pour dégager sa valeur intégrale. En effet, le droit est perçu sur le capital primitivement constitué quel que soit le prix stipulé pour la cession (L. frim., art. 14, n° 7) (1); la règle de l'art. 14 s'applique, que la transmission soit gratuite ou à titre onéreux, qu'elle porte sur la propriété ou seulement sur l'usufruit de la rente. S'il s'agissait de la cession d'une rente créée à titre gratuit, sans expression de capital, il faudrait également se reporter toujours à l'acte de constitution et percevoir le droit sur les arrérages multipliés par 10, que la cession actuelle soit elle-même gratuite ou à titre onéreux.

Pour la cession d'une rente viagère en usufruit seulement, une fois le capital de cette rente déterminé comme il vient d'être dit, c'est sur une fraction de ce capital arbitrée d'après l'âge de l'usufruitier que doit être liquidé le droit de mutation.

Un exemple éclairera tout ceci (2) :

---

(1) Il n'y a d'exception que lorsque la cession a lieu au moyen d'une adjudication en justice ou devant notaire commis.

(2) Les solutions que nous indiquons au texte nous paraissent les seules compatibles avec le texte formel de l'art. 13, al. 3. Mais elles ne sont pas rationnelles, car la durée des arrérages dépend de l'âge du crédi-rentier cédant. Nous admettrions volontiers les parties à estimer la durée de l'usufruit ; d'après d'autres auteurs, la valeur de l'usufruit devrait être arbitrée d'après l'âge du crédi-rentier resté nu propriétaire, parce que c'est de cet âge que dépend la durée des arrérages.

On aurait évité toutes ces anomalies et ces difficultés, si on avait regardé la rente viagère comme l'usufruit d'un capital.

1° Une rente viagère de 100 francs, constituée moyennant une somme de 1.000 francs, est cédée, en usufruit, moyennant 500 francs, à une personne âgée de 35 ans.

Liquidation : Capital constitué : 1.000 francs.

Valeur de l'usufruit, 5/10, ci : 500 francs.

Reçu à 2 0/0, sur 500 francs : 10 francs.

2° Un père s'engage à fournir à son fils une pension viagère de 1.000 francs.

Liq. : Capital formé de 10 fois la pension : 10.000 fr.

Reçu à 3 fr. 50 0/0 : 350 francs.

Le fils cède cette pension, en usufruit, à une personne âgée de 25 ans, moyennant 8.000 francs.

Liquid. : Capital formé de 10 fois la pension : 10.000 francs.

Valeur de l'usufruit cédé : 6/10, soit 6.000 francs.

Reçu à 2 0/0 sur 6.000 : 120 francs.

En résumé, la transmission à titre gratuit ou à titre onéreux de *la nue propriété d'une rente viagère* donne ouverture au droit sur 3 à 9 dixièmes du capital qui serait imposable si la transmission portait sur la rente entière, et la transmission de *l'usufruit* de cette rente, opérée de la même manière, donne ouverture au droit sur 1 à 7 dixièmes de ce même capital.

Aux termes de l'art. 588 du C. civ., l'usufruitier d'une rente viagère a droit aux arrérages de cette rente, sans être tenu à aucune restitution. Par là tous les avantages utiles de la rente viagère lui appartiennent. Cela étant, une personne désireuse de

constituer au profit d'une autre personne âgée de 61 ans, par exemple, une rente viagère et annuelle de 1.000 francs, aurait, à notre sens, un moyen de tourner la loi. Au lieu de déclarer le crédi-rentier donataire de *la pleine propriété* de la rente, elle le déclarerait donataire de *l'usufruit seulement* de cette rente. En suivant les principes de la loi de 1901, le crédi-rentier payerait le droit de donation, dans le premier cas (rente constituée en pleine propriété), sur $1.000 \times 10 = 10.000$ francs ; dans le second cas (rente constitué en usufruit) il ne le payerait plus que sur $\frac{1.000 \times 10 \times 2}{10} = 2.000$ fr. (1).

---

(1) Il est difficile de concevoir l'utilité d'une constitution de rente viagère en usufruit seulement, puisque le droit de toucher la rente, même constituée en pleine propriété, s'éteint au décès du crédi-rentier. Cependant cet intérêt peut apparaître. Par exemple, il peut se faire que Primus, désireux d'assurer quelques ressources à Secundus, son parent pauvre ou son ami, constitue à son profit une rente viagère. Si Primus ne veut pas que ses héritiers naturels demeurent grevés du service de cette rente, il n'a qu'à la constituer sur sa propre tête. On sait qu'une rente est constituée sur la tête d'une personne quand c'est cette personne qui doit, par son décès, déterminer l'extinction de la rente. Mais, dans ce cas, si Secundus meurt le premier, la rente ne s'éteint pas, puisque la personne sur la tête de laquelle elle repose, à savoir Primus, est encore vivante. Primus doit donc en continuer le service au profit des héritiers de Secundus, et ce résultat peut lui être fort désagréable. Pour obvier à ce double inconvénient, c'est-à-dire d'une part ne pas grever sa succession du service de la rente, d'autre part ne pas faire profiter de cette rente les héritiers de Secundus, Primus

Comme on l'a déjà dit, la loi de 1901 est spéciale aux mutations de l'usufruit ou de la nue propriété des rentes viagères ; les transmissions en pleine propriété de ces biens continuent à être tarifées conformément au § 9, art. 14 de la loi de frimaire. Donc, si on suppose une cession-transport de la rente viagère (ce bien est cessible, si elle n'est pas à titre alimentaire), il faudra percevoir le droit sur un capital formé de 10 fois les arrérages, comme au cas de constitution, et non pas s'attacher au prix payé par le cessionnaire de la rente, ni à son âge.

Pourquoi n'a-t-on pas regardé la rente viagère comme l'usufruit d'un capital : ce qui est la vérité ?

On ne l'a pas fait :

1° Parce que, a-t-on dit, le procédé suivi au cas de création de la rente viagère est souvent favorable : « Dans l'état actuel des choses, la rente viagère, si longue qu'en soit la durée, n'est pas estimée plus que si le crédi-rentier avait une vie probable de 10 ans : en appliquant les évaluations relatives à l'usufruit, cette présomption de survie, et par conséquent la durée de la rente, pourrait dépasser 30 ou

---

n'a qu'un moyen pratique d'y réussir : c'est de constituer la rente sur sa propre tête, en stipulant que cette rente profitera à Secundus en usufruit seulement. Alors, de deux choses l'une : ou bien c'est Primus qui prédécède, et la rente s'éteint parce qu'elle reposait sur sa tête ; ou il survit à Secundus, et la mort de celui-ci met également fin au service de la rente dont il n'avait que l'usufruit.

40 ans (1). » Cette considération tombe en présence du texte formel de l'art. 13, § 2, suivant lequel l'usufruit ne s'applique qu'à une partie de la valeur de la chose, répartie entre le nu propriétaire et l'usufruitier.

2° Qu'on ne voulait pas réformer l'évaluation légale des biens établie par la loi du 22 frimaire an VII.

Nous ne pensons pas que cette réforme fût nécessaire. Qu'est-ce, au fond, qu'une rente viagère ? L'usufruit d'un capital. Cela étant, on aurait pu, tenant compte de la loi du 7 avril 1900, capitaliser la rente viagère en multipliant les arrérages par 25, et attribuer à cette rente, par un deuxième calcul, seulement une part de la valeur trouvée par la première opération. D'ailleurs, le second calcul s'effectuerait conformément au barême établi par l'article 13, 2°.

Si l'on suppose un champ de 1.000 francs de revenu légué en usufruit à une personne âgée de 70 ans révolus, et une rente viagère de 1.000 francs constituée par testament au profit d'une personne du même âge, l'usufruitier devrait acquitter l'impôt

sur $\frac{1.000 \times 25}{10} = 2.500$ fr.

et le crédi-rentier sur : $\frac{1.000 \times 25}{10} = 2500$ fr.

---

(1) Note additionnelle au projet de 1880 précitée.

Comme on le voit, ce système introduirait l'uniformité dans la liquidation de l'impôt ; en outre, il supprimerait la fraude que nous avons signalée plus haut et qui consiste à déclarer, dans l'acte constitutif d'une rente viagère, qu'on entend faire porter la constitution non pas sur la pleine propriété, mais seulement sur l'usufruit de cette rente.

D'autre part, il semble que, si la rente viagère était constituée au profit d'un usufruitier et d'un nu propriétaire, celui-ci n'aurait dû être tenu du payement de l'impôt que s'il était plus jeune que celui-là, et sur la fraction correspondante à la différence entre la somme sur laquelle il aurait dû acquitter l'impôt s'il eût été seul bénéficiaire de la rente et celle sur laquelle doit l'acquitter l'usufruitier.

Par exemple, une rente viagère de 100 francs est constituée, sans expression de capital, au profit de Primus, âgé de 26 ans. Mais elle est grevée d'un usufruit au profit de Secundus, âgée de 62 ans.

Si Primus était seul bénéficiaire, il paierait l'impôt sur $\frac{100 \times 25 \times 6}{10} = 1.500$ fr.

Mais la présence de Secundus lui enlève la jouissance de sa rente pour une valeur de :

$$\frac{100 \times 25 \times 2}{10} = 500 \text{ fr.}$$

La valeur imposable de sa nue propriété sera donc réduite à 1.000 francs. Primus acquittera les droits à sa chnrge sur 1.000 francs et Secundus les acquittera de son côté sur 500 francs.

Si le nu propriétaire, sur la tête duquel repose la rente, était plus âgé que l'usufruitier, il semble que ce dernier seul aurait dû acquitter le droit à sa charge sur une fraction du capital de la rente arbitrée d'après l'âge du propriétaire dont dépend la durée des arrérages.

Nous croyons devoir ajouter que la question présente, d'ailleurs, un intérêt purement théorique, car il arrivera difficilement qu'une rente viagère soit grevée d'un droit d'usufruit.

Actions et obligations. — Titres négociables. — Comme toutes les valeurs, les titres négociables sont soumis au droit de mutation par décès et au droit de mutation à titre gratuit. Mais, en outre, ils sont assujettis à trois sortes d'impôts : 1° l'impôt du timbre (0 fr. 06 0/0 par abonnement) ; 2° le droit de transmission (de 0 fr. 50 0/0 ou de 0 fr. 20 0/0 par abonnement) ; 3° l'impôt de 4 0/0 sur le revenu dont nous n'avons pas à traiter ici, pas plus que de l'impôt du timbre. Les rentes sur l'Etat sont exemptes de ces trois sortes de droits (L. frim., art. 70).

La transmission à titre gratuit des titres négociables donne lieu au droit de donation ou de mutation par décès sur un capital déterminé soit par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission, s'il s'agit de valeurs cotées à la Bourse (1), soit par une

(1) L. 18 mai 1850, art. 7.

déclaration estimative des parties, dans le cas contraire.

Quant au droit de transmission proprement dit, on n'a jamais songé à lui donner la même assiette qu'au droit d'enregistrement. Tandis que ce dernier se liquide aux termes de l'article 14, 2° de la loi de frimaire sur le « capital exprimé dans l'acte » quel que soit le prix payé pour la cession, il a toujours été admis, par interprétation de l'art. 2 du décret du 17 juillet 1857, rendu pour l'exécution de la loi du 23 juin 1857 qui a créé l'impôt de transmission, que ce dernier n'était dû que sur la « valeur négociée », c'est-à-dire sur le prix de la négociation; et cette règle s'applique non seulement aux cessions qui ont pour objet la propriété entière, mais encore à celles qui ne portent que sur la nue propriété ou sur l'usufruit des valeurs négociées (1).

La disposition de l'art. 13 de la loi du 25 février 1901, transcrite plus haut, vise uniquement les droits d'enregistrement établis par la loi du 22 frimaire an VII; c'est ce qui résulte du texte même de cet article al. 3, *in fine* : « Pour les créances à terme... par une quotité de la valeur de la propriété entière établie suivant les règles indiquées au paragraphe précé-

---

(1) Cf. Sol. 25 fév. 1899 (R. E. 2037).

dent, *d'après le capital déterminé par le § 2 de l'art. 14 de la loi du 22 frim. an VII.* »

Ainsi qu'on peut s'en rendre compte à la lecture de ce texte, le législateur de 1901 n'a parlé que des créances mentionnées dans l'art. 14, 2° de la loi de frimaire ; il a, par conséquent, respecté les règles antérieurement suivies pour la perception de l'impôt de transmission créé par la loi du 23 juin 1857. On ne saurait faire rentrer les titres négociables, au sujet desquels la loi nouvelle ne s'est pas expliquée, sous l'application de cette loi sans violer le principe souvent invoqué déjà d'après lequel il est interdit, en matière fiscale, de raisonner par analogie et d'argumenter d'un cas prévu à un cas non prévu.

On s'explique d'ailleurs sans peine le silence gardé à cet égard par la loi nouvelle : son but est uniquement de proportionner l'impôt à l'importance réelle de la valeur transmise ; or, sous l'empire de la loi du 23 juin 1857, le droit spécial auquel les titres négociables sont assujettis n'a jamais été perçu que sur la valeur véritable des titres transmis déterminée par le prix de la négociation.

Ce mode de perception, qui est en harmonie avec le système de la loi de 1901, continuera donc d'être appliqué (1). En conséquence, le droit de transmission auquel donne ouverture un acte portant cession,

---

(1) En ce sens, Sol. 18 juil. 1903 (I. G. du 8 oct. 1903, n° 3131, § 3).

par exemple, de la nue propriété d'une obligation nominative moyennant 400 francs, doit être liquidé non pas sur une fraction, déterminée conformément à l'art. 13, 3° de la loi du 25 février 1901, de la valeur du titre au cours de la Bourse, mais sur le prix porté au contrat, soit sur 400 fr.

Section IV. — *Des usufruits successifs et des usufruits conjoints avec clause d'accroissement.*

§ I. *Usufruits successifs*

La règle qui rend l'usufruit viager ne s'oppose pas à la constitution d'usufruits successifs ou usufruits établis au profit de plusieurs personnes appelées à en jouir l'une après l'autre, *successivement*. Lorsque l'usufruit d'une même chose a été légué à deux ou plusieurs personnes pour en jouir successivement, le droit des seconds et subséquents appelés est subordonné à la réalisation de la condition suspensive du prédécès de l'usufruitier immédiatement antérieur.

Par exemple, la nue propriété est léguée à X. L'usufruit est légué et successivement à A, B et C, de sorte que, au décès du testateur, A aura tout l'usufruit, et qu'à la mort de A l'usufruit passera sur la tête de B, s'il est encore vivant à cette époque, et à la mort de B sur la tête de C, dans les mêmes conditions. Il y a donc un legs d'usufruit pur et

simple et deux legs d'usufruit conditionnels qui ne prendront naissance, celui de B qu'au jour du décès de A, celui de C qu'au jour du décès de B. Mais, comme la condition rétroagit au jour du décès du testateur, chacun des bénéficiaires est censé tenir son droit directement du constituant et non du précédent appelé. Il en résulte, au point de vue civil, que chacun des appelés secondaires n'est pas l'ayant-cause de ses prédécesseurs, et qu'en conséquence il n'est pas tenu de respecter les droits consentis par eux à des tiers ; au point de vue fiscal, qu'il existe non pas un seul usufruit se transmettant de l'un à l'autre, mais autant d'usufruits distincts qu'il y a d'appelés. A la mort de A, premier usufruitier, son droit s'éteint et un second usufruit s'ouvre au profit de B, second bénéficiaire, s'il est encore vivant à cette époque. Donc, au moment du démembrement, il n'y aura pas à tenir compte, pour l'évaluation de la nue propriété, de l'âge d'un des usufruitiers éventuels, quand bien même cet usufruitier serait plus jeune que celui dont le droit s'ouvre au moment même du décès du *de cujus*, mais seulement de l'âge de ce dernier. En effet, les second et troisième usufruits, ayant une existence conditionnelle, sont des faits ultérieurs qui doivent rester sans influence sur l'exigibilité de l'impôt (1). C'est,

(1) Garnier, v° *Condition*, n° 34. — Dict. Enreg., v° *Condition*, n° 74. — Demante, I, n° 32. — Naquet, I, n° 93. — Cass., 16 janv. 1894 (S. 95, 1, 97).

du reste, le prescrit formel de l'art. 13, nº 2 : « pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue propriété. »

Supposons, par exemple, que A, dont l'usufruit s'ouvre le premier, soit âgé de 55 ans, B de 41 ans et C de 39. Le premier usufruit étant évalué à 3/10 de la propriété, le nu propriétaire X acquittera le droit sur 7/10 au lieu de 5/10 absolument comme s'il devait entrer en jouissance à la mort de A, et comme si le legs fait à B et C n'existait pas.

Néanmoins si, comme le veulent les probabilités de vie prises désormais comme base du calcul des droits, B et C survivent à leur prédécesseur A, la Régie leur réclamera un nouveau droit de mutation calculé sur l'âge qu'ils auront atteint au moment de l'ouverture de leur usufruit. Et le nu propriétaire qui a payé le droit de mutation afférent à la nue propriété en face de l'usufruit légué à A, premier appelé, et qui a à subir aujourd'hui un second usufruit au profit de B, ne se trouve-t-il pas avoir payé plus qu'il ne devait si l'usufruitier B est plus jeune au moment de son entrée en jouissance que ne l'était A au moment de la constitution ? Evidemment. C'est pourquoi l'art. 13, § 2, dérogeant à l'art. 60 de la loi de frimaire, aux termes duquel tout droit régulièrement perçu est définitivement acquis au Trésor, dispose « qu'en cas d'usufruits successifs, si l'usufruit éventuel vient à s'ouvrir, le nu propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à

ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel (1). » Pour reprendre l'exemple précédent, supposons que le legs d'usufruit fait successivement à A, B et C portait sur 100.000 fr. Au moment du décès du testateur, le premier usufruitier A, âgé de 55 ans, ne paie l'impôt que sur 3/10, soit sur 30.000 fr., et X, nu propriétaire, sur 7/10, soit sur 70.000 fr. A décède deux ans après, et, par suite de ce décès, B entre en possession de son usufruit. Comme il n'est âgé à ce moment que de 43 ans, la valeur imposable de son usufruit est estimée aux 4/10, soit 40.000 fr., et celle de la nue propriété se trouve réduite aux 6/10, soit 60.000. X, qui a payé les droits lors du démembrement sur 70.000 fr., aura la faculté de se faire rembourser la somme perçue en trop sur 10.000 fr.

Mais la restitution des droits que pourra excercer le nu propriétaire est subordonnée à deux conditions :

1° Elle doit être demandée dans les deux ans à compter du jour du décès du précédent usufruitier.

2° La somme restituée ne peut jamais dépasser celle que le nouvel usufruitier sera tenu de payer ; de sorte que, comme on l'a dit, c'est plutôt d'un moins-perçu que d'une restitution qu'il s'agit.

---

(1) Cette disposition favorable au nu propriétaire a été empruntée à la législation d'Alsace-Lorraine et introduite dans la réforme par M. Cordelet, rapporteur, en 1896, de la commission spéciale du Sénat.

Cette restriction et la précédente étaient nécessaires pour assurer la stabilité des recettes et éviter les troubles que des remboursements trop tardifs ou excessifs auraient pu occasionner dans le budget.

Observations. — Comme il s'agit de parties différentes, on ne saurait établir une compensation entre les droits dus par l'usufruitier secondaire et ceux qu'il y a lieu de restituer au nu propriétaire. D'ailleurs, outre qu'il n'y a pas ici réciprocité d'obligations, une règle de droit public veut que rien ne puisse être opposé à l'Etat en compensation des contributions qui lui sont dues.

La prescription de l'action en restitution du nu propriétaire, par l'expiration du délai de deux ans, n'empêche pas que la Régie conserve, pendant dix ans, à compter de l'ouverture de l'usufruit secondaire, le droit de réclamer l'impôt sur cet usufruit.

D'une solution du 14 décembre 1903 il résulte que, tant que le second usufruitier n'a pas souscrit la déclaration et payé les droits à sa charge, le nu propriétaire n'est pas fondé à exiger une restitution dont il serait impossible de fixer légalement le chiffre; il aurait seulement la faculté de prendre, le cas échéant, les mesures nécessaires pour interrompre la prescription biennale (1).

C'est logique, car la liquidation du droit de muta-

---

(1) Sol. Régie, 14 déc. 1903 (Instr. gén., 3146, § 3).

tion par décès n'est en principe susceptible d'être régulièrement établie que sur la déclaration des parties souscrite au bureau compétent.

§ 2. *Usufruits conjoints avec clause d'accroissement*

Le développement de notre sujet nous conduit à examiner l'hypothèse de l'usufruit conjoint. Quand tous les usufruitiers appelés à l'usufruit conjointement survivent au testateur et recueillent leur part, il faudra liquider les droits en tenant compte de l'âge respectif de chacun. En effet, chaque légataire est réputé avoir reçu deux legs d'usufruit: l'un à ouverture immédiate, l'autre subordonné au décès de son colégataire conjoint.

La liquidation du droit ne laisse pas d'être compliquée. « On fractionne, fictivement, la pleine propriété, en prenant pour base la part (1/2, 1/3, etc.) afférente à chaque usufruitier dans l'usufruit conjoint, puis on fixe la valeur en nue propriété et en usufruit de chacune de ces fractions comme s'il s'agissait d'usufruits divis (I. G. 3049.). »

Par exemple, la nue propriété est léguée à X, l'usufruit à A, B, C, conjointement et par égales portions, qui ont chacun l'âge suivant : A, 55 ans, B, 41 ans, C, 39. La succession se compose d'une maison louée moyennant 1.200 fr. par an ; d'une ferme d'un revenu annuel de 2.000 fr., d'un mobilier estimé par les parties 16.000 fr.

L'importance de la pleine propriété est de:

1° Maison....	1.200 × 20 =	24.000 fr.	90.000 fr.
2° Ferme....	2.000 × 25 =	50.000 fr.	
3° Mobilier.		16.000 fr.	

Comme A est âgé de 55 ans, son usufruit vaut les 3/10 de la pleine propriété, le nu propriétaire paiera pour ce tiers sur 7/10; pour le second tiers, le nu propriétaire payera sur les 6/10 de la propriété et l'usufruitier B sur les 4/10, etc.; pour le troisième tiers, l'usufruitier C payera sur 5/10 et le nu propriétaire sur la même fraction de la valeur de la propriété. Faisons les calculs:

	l'usufruit vaut :	et la nue propriété :
1° sur le 1/3 de A.	1° 3/10 de la propriété ou 9.000f	1° 7/10 de la propriété ou 21.000f
2° — — B.	2° 4/10 — — 12.000f	2° 6/10 — — 18.000f
3° — — C.	3° 5/10 — — 15.000f	3° 5/10 — — 15.000f
et la valeur totale est	pour l'usufruit... 36.000f	pour la nue propriété .. 54.000f

Dans l'espèce X, nu propriétaire, payera l'impôt sur 54.000 fr., A sur 9.000 fr., B sur 12.000 fr. et C sur 15.000 fr. Cette distinction aura surtout de l'importance si chacun d'eux est parent à un degré différent avec le défunt, car le taux de l'impôt à réclamer à chacun d'eux ne sera plus le même.

Nous avons supposé que tous les usufruitiers conjoints avaient survécu au testateur et recueilli leur part du legs. Qu'arrivera-t-il au décès du premier mourant ? L'usufruit dont il jouissait doit-il revenir à la nue propriété, ou bien doit-il accroître à ses colégataires ? Cette question est très ardemment discutée en droit civil, mais on admet généralement que

l'usufruit doit faire retour à la nue propriété (1). Quoi qu'il en soit, nous nous plaçons ici dans l'hypothèse d'un legs d'usufruit fait conjointement à plusieurs personnes, avec précision que la part des prémourants accroîtra aux survivants. Tout le monde admet que la volonté du testateur doit être suivie : la clause d'accroissement est valable.

Il semble qu'il y ait ici, comme en cas d'usufruits successifs, deux mutations distinctes et successives passibles, chacune, du droit de mutation par décès calculé suivant le degré de parenté qui existe entre le disposant et chacun des bénéficiaires et eu égard à l'âge respectif de ces derniers.

Mais, par une interprétation toute favorable aux contribuables, l'Administration décide le contraire en se fondant sur ce que le légataire survivant ne recueille pas la part du prémourant à titre de réversion. « Dans le cas d'un legs fait conjointement, lit-on dans une solution du 9 novembre 1830, les colégataires sont réciproquement saisis d'un droit actuel et irrévocable ; l'accroissement qui a lieu plus tard,

---

(1) Merlin, *Rép.*, v° *Usufruit*, n° 5, art. 1er, § 5. — Demante, *Cours analyt. du Code civil*, IV, n° 199 bis. — Aubry et Rau, 4e éd., VII, § 726, texte et note 52. — Planiol, t. III, n° 2866. — Vigié, *op. cit.*, t. II, n° 919.

Il en serait toutefois autrement s'il y avait un légataire universel d'usufruit : l'extinction d'un usufruit particulier lui profiterait avant de profiter au nu propriétaire (Cass., 29 nov. 1899. S. 1901, 1, 317).

par suite du décès de l'un des légataires, au profit des autres, s'effectue par la seule force de la loi, en vertu de l'article 1044 du Code civil, sans qu'il en résulte une nouvelle mutation au profit des survivants (1).» « Les jurisconsultes romains professaient cette théorie parce qu'ils considéraient le legs d'usufruit non comme un legs unique de jouissance, mais comme une série de legs journaliers s'ouvrant chaque jour (*ususfructus quotidie constituitur*). A la mort de l'un des usufruitiers, l'usufruit conditionnel s'ouvrant le lendemain de la mort accroissait, suivant les principes généraux, à l'usufruitier survivant, comme il l'aurait fait au moment du décès (2). »

Mais, nous le répétons, on admet, très généralement, que cette théorie subtile, tenant à la manière dont on analysait le legs d'usufruit, ne doit plus être appliquée de nos jours.

Il reste vrai, à notre sens, qu'il y a dans notre hypothèse réversion d'usufruit, passible d'un droit de succession. Puisque le tiers bénéficiaire n'est pas légataire de la personne gratifiée en première ligne, (ici l'usufruitier conjoint), mais du testateur, les droits doivent être calculés suivant le degré de parenté entre le disposant et l'usufruitier conjoint, tiers bénéficiaire.

---

(1) Cf. Sol. Régie, 17 sept. 1880 (J. E. n° 21, 423 ; Instr. gén., 1854, § 6).

(2) Vigié, *op. cit.*, t. II, n° 919.

Mais, dans la pratique, il existe une différence essentielle entre le legs d'usufruits successifs et le legs d'usufruits conjoints avec clause d'accroissement. Dans ce dernier cas, lors de la réalisation de l'accroissement par le décès d'un des colégataires, on n'est pas en droit d'exiger un second impôt de mutation sur la part qui accroît aux survivants.

Dans la doctrine de l'Administration, lors du prédécès de l'un des usufruitiers conjoints, l'accroissement qui s'opère au profit du ou des survivants donnera lieu, non pas, à proprement parler, à un nouveau droit de mutation par décès, mais bien à un droit complémentaire que le survivant des institués doit acquitter, dans les six mois de l'accroissement, s'il est parent du testateur à un degré plus éloigné que le colégataire prédécédé (1).

Lorsque le testateur sera mort à une date ultérieure à la mise en vigueur de la loi de 1901, il y aura lieu de tenir compte, pour le calcul de ce droit, non seulement du degré de parenté du survivant, mais encore de son âge, puisque, dans l'économie de la loi nouvelle, c'est de cet âge que dépend l'évaluation de l'usufruit. M. Besson (2) pense que le bénéficiaire de l'accroissement devrait, « s'il était plus jeune que le prémourant, acquitter par cela seul un

---

(1) I. G., 1354, § 6. — Sol. 10 août 1880 (J. E., 21.423 ; R. P., 5663; D. P. 81, 3, 56).

(2) Besson, *op. cit.*, n° 292.

complément de droit liquidé d'après sa différence d'âge avec le colégataire décédé, *au jour du décès du testateur* » (Cf. *Revue Enreg.* du 1er mars 1901).

Cette solution lui paraît découler directement « de l'effet rétroactif que la loi civile attache à l'accroissement entre colégataires conjoints. » En d'autres termes, pour M. Besson, il faut calculer le droit complémentaire dû par l'usufruitier qui bénéficie de l'accroissement, non pas d'après l'âge de cet usufruitier au moment où cet accroissement a lieu, mais d'après son âge au moment où l'usufruit qui lui accroît a été primitivement constitué. Pour reprendre l'exemple précédent (1), au décès de A si le degré de parenté des trois colégataires A B et C avec le disposant est le même, B et C étant réputés avoir seuls recueilli dès l'origine la totalité de l'usufruit transmis, devront un supplément d'impôt calculé pour B sur 1/10 et pour C sur les 2/10 de chaque moitié du tiers qui leur est accru en usufruit, quelle que soit la date à laquelle se sera produit le décès de A. C'est aussi l'opinion de M. Garnier (2). Quelle que soit l'autorité qui s'attache aux idées enseignées par ces deux auteurs, nous ne saurions partager leur avis. Nous pensons au contraire que, dans notre hypothèse, la valeur de l'usufruit doit être arbitrée eu égard à l'âge du ou des bénéficiaires de l'accrois-

---

(1) V. supra, p. 132, *in fine*.

(2) Garnier, *Suppl.*, v° *Usufruit*, n° 169.

sement *au moment où cet accroissement se produit.* L'effet rétroactif n'existe pas ici ; le premier usufruitier a joui, sa vie durant, d'un droit d'usufruit qui s'éteint naturellement par sa mort ; un usufruit distinct s'ouvre alors, et passe, en vertu d'une clause spéciale du testament, dans le patrimoine du ou des seconds usufruitiers. En vertu de l'article 17 (L. de fr. an VII), ceux-ci doivent acquitter le droit proportionnel *sur la valeur de l'objet transmis au moment de la transmission.* Or la loi nouvelle veut qu'on détermine la valeur d'un usufruit en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au moment où il est investi de son droit (1). Il faudra donc calculer l'usufruit d'après l'âge des bénéficiaires de l'accroissement au moment où cet accroissement s'opère et non pas d'après leur âge au moment du décès du testateur (2).

La Régie admet que le bénéfice de la restitution prévue par l'art. 13 de la loi nouvelle, en cas d'usufruits successifs, est acquis également au nu propriétaire, lorsque l'accroissement d'un usufruit conjoint se réalise au profit d'un usufruitier plus jeune que son colégataire prédécédé (I. G. 3049, p. 13).

---

(1) Cela est logique : de l'âge de l'usufruitier dépend l'étendue des profits probables qu'il tirera de l'usufruit ; or ces profits ne courent que du jour où se produit l'accroissement.

(2) En ce sens Wahl, *op. cit.*, II, n° 172.

CHAPITRE II

TRANSMISSIONS SUCCESSIVES DE LA NUE PROPRIÉTÉ ET DE L'USUFRUIT AU COURS DU DEMEMBREMENT

La nue propriété et l'usufruit sont maintenant constitués, il faut les suivre dans les transmissions dont ils seront l'objet avant qu'ils se réunissent de nouveau pour reconstituer la propriété.

Section I. — *Transmissions d'usufruit*

§ 1. *Régime de l'an VII*

L'usufruit transmis au cours du démembrement de la propriété, soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, n'était passible de l'impôt que sur sa valeur réelle représentée, suivant les cas, par le prix exprimé dans l'acte augmenté du montant des charges en capital, (L. de frim., art. 15, 6°) ou par le revenu annuel du bien grevé capitalisé au denier 10 ou 12 1/2 (immeubles urbains ou ruraux) en matière immobilière, et,

en matière mobilière, sur la moitié de la valeur estimative déclarée par les parties (L. de frim., art. 14, n° 11 et art. 15, n° 8).— Du moins il en était ainsi toutes les fois que la transmission s'effectuait au profit d'autres personnes que le nu propriétaire.

§ 2. *Régime actuel*

Conformément au principe établi dans la loi du 25 février 1901, les transmissions successives de l'usufruit au cours du démembrement de la propriété sont, en toute hypothèse, assujetties à l'impôt d'après la valeur de ce droit au jour de la mutation, sans distinguer s'il s'agit de meubles ou d'immeubles ni si la transmission a lieu à titre onéreux ou à titre gratuit.

Lorsque la mutati on s'opère à titre onéreux, l'impôt se liquide sur le prix stipulé augmenté des charges en capital. C'est l'application du droit commun de la loi du 22 frim. an VII, que la loi du 25 février 1901 a maintenu dans son art. 13, § 1.

Lorsque la mutation s'effectue à titre gratuit ou par voie d'échange, la valeur imposable de l'usufruit sera arbitrée d'après l'âge de l'usufruitier conformément au barême établi par l'article 13, 2° de la loi nouvelle. En cas d'usufruits successifs ou d'usufruits constitués conjointement sur deux ou plusieurs têtes, avec clause d'accroissement, le décès du premier titulaire transmet l'usufruit au deuxième ou subséquent appelé; ces transmissions ne peuvent se pro-

duire que par décès *ab intestat*, et la dévolution puise toujours son titre dans l'acte originaire de démembrement.

Il y a lieu de distinguer, quant à la liquidation du droit de mutation, entre les cessions gratuites d'usufruits, et, soit les mutations à suite du décès de l'usufruitier gratifié en première ligne, en cas d'usufruits successifs ou d'usufruits conjoints avec clause d'accroissement, soit les constitutions de sous-usufruit. Dans le premier cas, c'est l'âge du cédant qui doit servir de base au calcul de la valeur de l'usufruit; dans le second cas, c'est l'usage du bénéficiaire; dans le troisième cas, c'est, à notre sens, tantôt l'âge du cédant, tantôt celui du bénéficiaire, suivant que l'une ou l'autre évaluation donne au sous-usufruit la valeur la plus faible. Par exemple, Primus, âgé de 70 ans révolus, constitue sur la maison A, d'un revenu de 1.000 fr.. dont il est usufruitier, un sous-usufruit au profit de Secundus, qui est âgé de 39 ans. Ce nouvel usufruit s'éteindra soit par la mort de Secundus, soit par la mort de Primus; nous liquiderions le droit à la charge de Secundus sur une valeur égale à un dixième de la valeur entière de la maison, soit sur 2.000 francs.

S'il y avait eu cession d'usufruit par Primus à Secundus, nous aurions liquidé le droit sur la valeur de l'usufruit arbitrée d'après l'âge de Primus, alors même que l'âge de celui-ci et l'âge de Secundus seraient respectivement inverses de celui que nous leur avons

attribué. Dans ce cas, en effet, au point de vue qui est le nôtre, la mort de Secundus importe peu.

Le cessionnaire de l'usufruit, investi de l'exercice utile d'un droit d'usufruit qui repose sur la tête du cédant, peut transmettre à son tour son droit à titre gratuit, soit par donation, soit par décès, car, à sa mort, le cessionnaire d'un usufruit le transmet à ses héritiers ou légataires, tant que subsiste l'usufruit initial cédé.

C'est alors l'âge du titulaire de l'usufruit initial, au moment des transmissions, qui servira de base au calcul de la valeur de l'usufruit donné ou transmis par décès.

Le titulaire d'un sous-usufruit peut également céder son droit d'usufruit à un tiers, à titre gratuit ; il faut remarquer, toutefois, qu'il ne saurait y avoir de transmission par décès du sous-usufruit, celui-ci s'éteignant à la mort du sous-usufruitier. Comment liquider le droit à la charge du donataire d'un sous-usufruit ? Supposons que Secundus, âgé de 70 ans révolus, donne à Tertius, âgé de 30 ans, le sous-usufruit d'une maison dont Primus, âgé de 45 ans, est l'usufruitier primitif. La maison est louée moyennant 1.000 fr. Nous liquiderions le droit de donation à la charge de Tertius sur une valeur égale à 1/10 de la valeur entière de la maison, soit sur 2.000 fr.

L'Administration ne paraît pas partager cette manière de voir.

Dans l'exemple précédent comme dans celui de constitution de sous-usufruit, toutes les fois, en un

mot, que l'usufruit doit durer pendant la vie non de l'usufruitier seul, mais d'un tiers, l'Administration décide que les parties doivent *estimer la durée de l'usufruit* tout comme s'il s'agissait d'usufruits constitués jusqu'à un terme incertain autre qu'un décès.

C'est ce qui nous paraît résulter d'une solution de la Régie, du 7 janvier 1903 (I. G. 3109, § 4).

En ce qui concerne les usufruits successifs, l'estimation du revenu ou de la valeur vénale imposable doit toujours être contemporaine de la nouvelle mutation (1). Mais l'impôt doit être liquidé sur cette valeur *déterminée suivant le mode en vigueur au jour du démembrement* et perçu *d'après les tarifs* existants à la même époque (2). « Si le démembrement s'est opéré par décès en 1885 et si le premier usufruitier décède en mars 1901, le deuxième usufruitier devra acquitter les droits à sa charge d'après les tarifs proportionnels en vigueur en 1885, et sur le capital au denier 10 ou 12,50, suivant les cas, du revenu des immeubles au jour de l'ouverture de l'usufruit (3). Ce n'est qu'autant que le démembrement aura eu lieu sous l'empire de la loi du 25 fév.

---

(1) Cass., 4 janv. 1871 (I. G. 2421, § 3 ; D. 71,1, 313). — Tr. Seine, 18 juil. 1874 (J. E., art. 12.565, et R. P. 3.995).

(2) I. G. 2.602, § 2.

(3) Pour les meubles, l'usufruitier devra acquitter les droits, *sur la moitié de leur estimation*, à la même date.

1901 qu'on suivra, pour l'évaluation de l'usufruit secondaire, les règles tracées par l'art. 13 (1). »

Section II. — *Transmissions de nue propriété*

§ I. *Régime actuel*

Les nouvelles règles de perception établies par l'art. 13, en ce qui concerne le mode d'évaluation de la nue propriété, ne doivent pas être restreintes aux mutations originaires. Lorsqu'une nue propriété séparée de l'usufruit fait, au cours du démembrement, l'objet d'une transmission devenue passible de l'impôt depuis la mise à exécution de la loi nouvelle, les nouvelles règles doivent être appliquées, quand bien même le démembrement a eu lieu sous le régime de la loi de frimaire et a donné ouverture au droit sur la valeur de la pleine propriété.

Si la nue propriété est transmise à titre onéreux, l'impôt se liquidera sur le prix stipulé augmenté des charges en capital ; spécialement, en cas de vente de la nue propriété moyennant un prix payable à l'extinction de l'usufruit sans intérêts, l'impôt sera

---

(1) I. G. 3049, § 27. Lorsque le démembrement remonte avant 1901, nous ne pensons pas que le nu propriétaire puisse obtenir la restitution des droits qu'il aurait acquittés en trop lors de ce démembrement. En effet, la clause exceptionnelle de l'art. 13,2°, § 2 n'a pas reçu d'effet rétroactif.

dû sur le prix stipulé, bien qu'à raison de l'absence d'intérêts ce prix puisse représenter plus que la valeur de la nue propriété (1). S'il s'agit d'une mutation à titre gratuit, la liquidation s'effectuera, selon l'âge de l'usufruitier, d'après le barême établi par l'art. 13 de la loi nouvelle, et transcrit ci-dessus (2). La Direction générale a statué en ce sens dans les espèces suivantes :

1° Une succession ouverte le 8 mai 1901 comprend la nue propriété de biens meubles et immeubles dont l'usufruit appartient à une personne âgée de 71 ans. Lors du démembrement, opéré sous le régime de la loi de frimaire, le défunt avait acquitté l'impôt sur la valeur de l'entière propriété. Le droit de mutation par décès auquel donne ouverture la seconde transmission de la nue propriété doit être liquidé sur les neuf dixièmes de la valeur de la pleine propriété (art. 13, 2° de la loi du 25 février 1901).

2° Par acte notarié dressé le 25 mai 1901, le nu propriétaire d'une créance de 23.635 fr. cède tous ses droits à un tiers moyennant le prix de 20.000 fr.; le contrat n'indique pas l'âge de l'usufruitier. Au moment du démembrement réalisé par succession avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, le

---

(1) Cass., 30 avril 1884 (R. P., n° 6341).

(2) Inst. gén. 3067, § 4. —Cass.. Req., 16 avril 1904 (I. G. 3167, § 1). — Tr. Seine, 4 déc. 1903 (R. P. 10.634.) — Contra : Garnier, R. P. art. 10.002, n° 34.

cédant avait payé le droit de mutation par décès sur 23.635 fr.

Le droit proportionnel de 1 0/0 exigible sur l'acte de cession doit être calculé sur le capital nominal de la créance diminué d'un dixième (1) représentant la valeur de l'usufruit (art. 13, 3°, loi du 26 février 1901). L'application des règles anciennes aurait conduit à calculer ce droit sur le capital nominal de la créance diminué de moitié.

Nous pensons que l'application de la loi nouvelle aux mutations de la nue propriété intervenant depuis sa mise en vigueur, quelle que soit l'époque du démembrement, ne viole pas le principe de la non-rétroactivité des lois inscrit dans l'article 2 du Code civil et auquel la loi de 1901 n'a pas expressément dérogé. Le seul droit acquis au nu propriétaire antérieur à cette loi est celui de ne payer aucun droit de mutation pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété, entre ses mains ou celles de ses ayants-cause, lorsque lui-même ou son auteur a payé ce droit par anticipation, conformément aux prescriptions de la loi de frimaire. Quant à la transmission pure et simple de la nue propriété, au cours du démembrement, elle tombe sous le coup de ce principe général que les mutations et les actes sont gouvernés, au point de vue du tarif et de la liquidation des droits, par la loi existante à l'époque où

---

(1) V. infra, chapitre VI.

la mutation s'opère et où les actes sont dressés (1). Les solutions précitées de la Direction générale sont donc parfaitement exactes.

§ 2. *Régime de l'an VII*

Pendant longtemps on distingua suivant qu'il s'agissait de meubles ou d'immeubles, et pour chacune de ces catégories de biens le mode de perception changea totalement au cours du siècle.

A. *Immeubles.*— La loi de frimaire était muette sur les transmissions successives de la nue propriété au cours du démembrement.

La perception rigoureuse établie sur les actes constitutifs de la nue propriété n'avait pas paru suffisante à l'Administration. Pendant longtemps, elle ordonna d'étendre cette perception même aux mutations de la nue propriété qui s'effectueraient au cours du démembrement mais avant le retour de l'usufruit. On ne distinguait pas entre les acquisitions à titre gratuit ou à titre onéreux : qu'elle fût vendue, donnée, léguée, échangée ou dévolue *ab intestat*, la nue propriété était toujours traitée, quant à la liquidation du droit de mutation, comme la pleine propriété. La circonstance que l'usufruit était déjà séparé de la propriété n'empêchait pas que le droit

---

(1) Voir notamment, en ce qui concerne les mutations par décès, Cass., 8 déc. 1856 (S. 57, 1, 299) et Wahl. t. I, n° 1004.

de mutation ne fût assis sur l'entière valeur des biens lorsque la nue propriété changeait de mains.

Mais, d'assez bonne heure, la Cour de cassation condamna ce système comme contraire à la raison et à l'esprit même de la loi de frimaire. Elle décida que, dans le silence de la loi, il fallait revenir au principe fondamental de l'article 4 de cette même loi et liquider le droit de mutation sur la valeur transmise. Un grand nombre de tribunaux se prononcèrent en faveur de cette perception restreinte que la Cour de cassation justifiait en ces termes : « Si la loi soumet celui qui acquiert la nue propriété » d'un immeuble à payer, en même temps que le » droit assis sur cette nue propriété, le droit dont » serait passible l'usufruit dont il ne jouit pas encore, » le paiement de ce second droit constitue *une per-* » *ception par anticipation et à valoir sur la mutation* » *future qui devra avoir lieu lorsque l'usufruit sera* » *réuni à la nue propriété* ; attendu qu'au moyen de » cette perception anticipée le possesseur de la nue » propriété est affranchi de plein droit du paiement » du droit dont il serait redevable le jour de la réu- » nion effective de l'usufruit à la nue propriété, il » ne peut être dû, à leur occasion, aucun droit pro- » portionnel pour l'usufruit qui est encore séparé et » pour lequel le droit a été précédemment payé; » que, s'il en était autrement, la Régie percevrait un » droit proportionnel sur l'usufruit, à cause d'un » acte qui n'emporterait pas mutation de l'usufruit, » et pour une disposition pour laquelle le droit

» proportionnel, auquel elle serait soumise, a déjà » été payé (1). »

La règle générale qui résultait de la doctrine de cet arrêt, c'est que lorsque la nue propriété d'un immeuble avait été transmise une première fois et que, lors de cette première transmission, le droit de mutation avait été perçu sur la valeur entière, ce droit ne devait plus être assis, tant que l'usufruit resterait séparé, que sur la valeur de la nue propriété sans y ajouter celle de l'usufruit (2). (*L'exemption expresse* de l'impôt équivalait au payement (3). Mais le droit devenait exigible sur la pleine propriété si, lors du démembrement de la propriété, le droit de mutation n'avait pas été acquitté sur cette même propriété.

Cette dernière hypothèse était assez fréquente. Ainsi, lorsqu'une personne, après avoir aliéné l'usufruit de l'un de ses immeubles dont elle s'était réservé la nue propriété, mourait avant l'extinction de l'usufruit détaché, ses héritiers ou légataires étaient tenus de payer les droits de succession sur

---

(1) Arrêt des Ch. réunies du 27 déc. 1847 (S. 48, 1, 27; J. E. 14.397; I. G. 1816).

(2) Pour les échanges, notamment, et pour les mutations gratuites de la nue propriété, cette nue propriété s'estimait à la moitié de la valeur de l'immeuble, et pour l'obtenir on capitalisait le revenu par 10 ou 12 1/2 (Sol. des 22 fév. 1853, 22 fév. et 12 mars 1862, et 3 fév. 1866).

(3) Cass., 14 juin 1829 (I. G. 1282, § 7).

la valeur de la pleine propriété. Il en était de même au cas où deux personnes auraient acheté par le même acte, moyennant des prix distincts, l'une la nue propriété, l'autre l'usufruit, et où le nu propriétaire mourait avant l'usufruitier.

Si l'acquéreur de la nue propriété d'un immeuble dont le vendeur s'était réservé l'usufruit décédait avant ce dernier, ses héritiers n'étaient-ils tenus de payer le droit de mutation par décès que sur la valeur de la nue propriété, c'est-à-dire sur le revenu multiplié par dix ou douze et demi ?

L'auteur de la succession avait bien payé, lors de l'enregistrement du contrat translatif de la nue propriété, le droit de mutation non seulement sur le prix correspondant à la nue propriété, mais encore sur une valeur représentative de l'usufruit ; seulement celui-ci avait été évalué à forfait à la moitié du prix, soit au tiers de la pleine propriété. Or cette valeur représentative, fixée au tiers de la propriété, était supérieure à la valeur attribuée par la loi à l'usufruit transmis à titre gratuit et évalué à la moitié de la toute propriété. Il y avait donc place au doute ; mais il est constant que la doctrine de la jurisprudence était d'une application générale et que, même dans notre hypothèse, les transmissions successives de la nue propriété, au cours du démembrement, n'étaient assujetties qn'à la moitié du droit dû sur la propriété entière (1).

---

(1) Trib. d'Argenton, 18 déc, 1851 (J. E. 15.516).

B. *Meubles.* — L'interprétation libérale de la jurisprudence était principalement fondée sur le texte de l'art. 15, n° 7, de la loi du 22 frim. an VII, qui prévoit le cas de la réunion de l'usufruit après le payement du droit sur la valeur entière de la propriété. Mais ce texte est spécial aux immeubles et aucune disposition semblable n'existe pour les transmissions mobilières de nue propriété. L'Administration et la jurisprudence en avaient conclu que les transmissions de meubles en nue propriété, survenues au cours du démembrement, donnaient toujours lieu à la perception de l'impôt sur la valeur entière de la propriété, alors même qu'on l'aurait déjà perçu sur cette valeur lors du démembrement. La Cour de cassation en avait ainsi disposé dans une hypothèse où, la propriété ayant été démembrée par décès, l'héritier de la nue propriété était mort avant la fin de l'usufruit en transmettant la nue propriété à ses successeurs (1). Plusieurs tribunaux avaient adopté une solution identique (2).

Mais l'excessive rigueur de cette interprétation ne tarda pas à apparaître, surtout lorsque la jurisprudence eut admis que les transmissions en nue propriété d'immeubles ne seraient assujetties au droit

---

(1) Cass., Req., 4 août 1842 (I. G. 1683, § 4).

(2) Tr. Nantes, 10 déc. 1841 (J. E. 13.075). — Tr. Pont-Audemer, 22 août 1845 (J. E. 13.919). — Tr. Seine, 12, 20, 28 déc. 1849 (J. E. 15.036, § 3).

proportionnel que sur la seule valeur de la nue propriété, dans toutes les hypothèses où celle-ci avait acquitté la taxe, lors du démembrement, sur la valeur de la pleine propriété. Il en résultait que, dans certains cas, des immeubles grevés d'usufruit ne supportaient le droit que sur la moitié de leur capital, tandis que les objets mobiliers l'acquittaient sur leur valeur entière. Cette anomalie avait été formellement sanctionnée par le jugement du tribunal de Pont-Audemer, cité en note. Ayant à se prononcer sur une question complexe qui présentait à la fois des valeurs mobilières et des valeurs immobilières, toutes transmises en nue propriété seulement, ce tribunal avait décidé que le droit à percevoir sur les immeubles ne devait être assis que sur la moitié de la valeur entière, tandis que les valeurs mobilières devaient payer le droit, sans déduction de l'usufruit, sur leur valeur intégrale.

En 1850, lors de la promulgation de la loi du 18 mai, dont l'article 10 assujettit les transmissions de meubles à titre gratuit aux mêmes quotités d'impôt que les transmissions immobilières de même nature, l'Administration revint sur son interprétation rigoureuse. Elle reconnut officiellement, le 8 mars 1855, que la théorie jurisprudentielle admise en matière de mutations immobilières en nue propriété devait s'appliquer dans toute son étendue aux transmissions mobilières (1). Donc, droit calculé sur la nue

(1) Instr. gén., 2025, § 3.

propriété si la séparation entre la nue propriété et l'usufruit avait été faite antérieurement et si, lors de cette séparation, le nu propriétaire avait payé les droits sur la pleine propriété ; droit calculé sur la pleine propriété dans le cas contraire.

On a fait remarquer que ce système était plus libéral et plus rationnel que juridique, car il reposait sur l'assimilation établie par la loi du 18 mai 1850 (art. 10) entre les mutations à titre gratuit des meubles et celles des immeubles ; or cette assimilation n'a été établie que pour le tarif, et il s'agissait ici d'une règle de liquidation (1).

Lorsque la durée assignée à l'usufruit était inférieure à dix ans, la valeur de la nue propriété transmise au cours du démembrement n'était pas exactement représentée par la capitalisation au denier dix ou douze et demi. Il y avait lieu de donner à la nue propriété la valeur de la pleine propriété diminuée de celle de l'usufruit.

Ce rapide exposé des vicissitudes du mode de perception sur les mutations de la nue propriété de meubles ou d'immeubles survenues au cours du démembrement de la propriété, sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, suffit à montrer quelle était sur ce point l'insuffisance de cette loi.

Les règles, simples, précises, rationnelles, tracées dans l'art. 13 de la loi de 1901, sont de nature à pré-

---

(1) Naquet, t. II, n° 942.

venir désormais le retour de pareilles incertitudes dans la perception du droit sur ces mêmes mutations.

*
* *

Après être restée plus ou moins longtemps démembrée et avoir subi sous cette forme un plus ou moins grand nombre de mutations, la propriété va enfin se reconstituer par la réunion de l'usufruit à la nue propriété.

Nous abordons ici une des matières lès plus délicates de la législation fiscale ; dans cette matière il n'est peut-être pas une vérité, si simple qu'elle puisse paraître, qui n'ait été d'abord contestée et n'ait exigé, pour se faire proclamer, un long effort. Nous n'avons pas l'intention de pénétrer dans le détail absolu du sujet, ni la prétention de résoudre toutes les difficultés qu'il a pu soulever dans la pratique ; néanmoins l'étude que nous en ferons suffira pour justifier l'observation préliminaire qu'il nous a suggérée.

CHAPITRE III

RECONSTITUTION DE LA PROPRIÉTÉ PAR LA RÉUNION DE L'USUFRUIT A LA NUE PROPRIÉTÉ

Nous avons déjà vu que le législateur fait cesser l'usufruit au plus tard à la mort de l'usufruitier, et soumet en outre ce droit à de nombreuses causes d'extinctions (art. 617 C. civ.).

L'extinction de l'usufruit met un terme au démembrement de la propriété, les deux droits se réunissent sur une seule et même tête, et la propriété se trouve reconstituée. Au point de vue fiscal, il importe de distinguer entre les reconstitutions qui résultent d'un acte ou d'un évènement quelconque n'opérant pas mutation et celles qui découlent d'un acte translatif intervenu entre le nu propriétaire et l'usufruitier. Les réunions du premier groupe ne donnent jamais ouverture au droit proportionnel de mutation, tandis que celles du second groupe y sont assujetties. De plus, la réunion donne parfois lieu à

la perception d'un droit fixe et souvent à la perception du droit proportionnnel de transcription.

La reconstitution de la propriété est susceptible de se produire dans trois hypothèses :

1° L'usufruit fait retour à la nue propriété;

2° La nue propriété est acquise par l'usufruitier;

3° Un tiers se porte simultanément acquéreur de la nue propriété et de l'usufruit.

Nous ne traiterons dans ce chapitre que du premier de ces modes de reconstitution de la propriété. Les deux autres feront chacun l'objet d'un chapitre distinct.

*
* *

L'hypothèse normale de reconstitution de la propriété est celle où l'usufruit fait retour à la nue propriété; car l'usufruit est un droit essentiellement temporaire, destiné à disparaître. Or l'usufruit est susceptible de se réunir à la nue propriété par suite de causes multiples qui se groupent, au point de vue fiscal, en quatre catégories :

1° *Causes qui éteignent l'usufruit d'une manière absolue, erga omnes, et qu'on appelle aussi : Causes d'extinction naturelle de l'usufruit.*— Ce sont la mort de l'usufruitier, l'échéance du terme ou la réalisation de la condition, le non-usage, la perte totale de la chose grevée, la prescription;

2° *Déchéance de l'usufruitier pour cause d'abus de jouissance*;

3° *Renonciation pure et simple de l'usufruitier, sans*

intention de libéralité, ou renonciation extinctive ou abdicative ;

4° *Consolidation* ou réunion par cession anticipée au nu propriétaire, de la part de l'usufruitier, à titre onéreux ou à titre gratuit.

Les trois dernières catégories de causes d'extinction de l'usufruit énumérées ci-dessus éteignent l'usufruit d'une manière prématurée et anormale : la loi ne leur attache pas la plénitude d'effets des précédentes. Aucune d'elles ne saurait préjudicier aux droits des tiers et toutes sont passibles, en conséquence, du droit proportionnel de transcription.

Section I. — *Extinction naturelle de l'usufruit*

Parmi les causes d'extinction naturelle de l'usufruit nous traiterons exclusivement de celle qui opère le plus fréquemment en pratique, à savoir : l'extinction de l'usufruit par le décès de l'usufruitier. Mais il est bien entendu que les mêmes règles sont applicables à tous les actes ou évènements qui produisent l'extinction naturelle de ce droit et, par exemple, l'expiration du temps pour lequel l'usufruit est accordé.

*
* *

Comme nous l'avons déjà dit, la nue propriété renferme, en son essence, l'expectative de récupérer la jouissance au jour où l'usufruit aura disparu. En sorte que si l'usufruit vient à s'éteindre par le décès

de l'usufruitier, le nu propriétaire réunira à son droit, naturellement et en vertu de sa seule qualité, le droit de jouir devenu disponible. On ne saurait prétendre que la réunion de l'usufruit réalisée dans ces conditions produit une mutation imposable : elle n'est que le développement d'un droit déjà acquis par le nu propriétaire et pour lequel il a payé l'impôt. « Dans ce cas, dit M. Demante, le propriétaire reprend *jure suo* son plein pouvoir sur la chose. Il ne tient rien de l'usufruitier dont le droit est éteint d'une manière absolue ; or il implique contradiction qu'un droit éteint soit transmis (1). »

C'était déjà l'opinion de Merlin. « Le droit proportionnel, a-t-il dit, n'est dû et ne peut être exigé que quand il y a mutation. Or il n'y a pas toujours mutation dans le fait de la réunion de la jouissance à la nue propriété. Cela peut sans doute arriver et c'est ce qui a lieu, par exemple, toutes les fois que la vente, faite par l'usufruitier de son droit à un autre que le nu propriétaire, est résolue par la rétrocession que l'acquéreur de ce droit en fait à l'usufruitier lui-même ; et dans ce cas nul doute qu'il y n'ait lieu au droit proportionnel. Mais, lorsqu'une transmission d'usufruit prend fin de manière à ne pas opérer elle-même une nouvelle transmission, lorsque la cessation de cette transmission est l'effet d'un acte ou d'un évènement qui n'opère rien de plus que cette cessa-

(1) Demante, t. II, nº 751.

tion même, point de droit proportionnel parce que l'art. 4 de la loi de frimaire ne donne ouverture à ce droit qu'en cas de transmission effective de propriété, d'usufruit ou de jouissance. Aussi n'est-il dû aucun droit proportionnel par le propriétaire, pour l'extinction que la mort de l'usufruitier opère en sa faveur du droit d'usufruit qu'il lui avait vendu ou donné. La raison en est que le propriétaire n'acquiert rien par la mort de l'usufruitier, que seulement il est libéré d'une charge, et que l'article 4 de la loi de frimaire an VII n'assujettit pas au droit proportionnel les actes ou évènements qui font simplement cesser les transmissions d'usufruit (1). »

Dans la doctrine, il n'y a qu'une voix pour adopter sur ce point l'opinion de Merlin et Demante (2).

§ 1. *Régime de l'an VII*

Néanmoins et bien qu'en théorie le doute ne soit pas permis, de graves difficultés pratiques avaient surgi, sous le régime fiscal antérieur, sur le point de savoir si la réunion de l'usufruit à la nue propriété, opérée par voie d'extinction naturelle de l'usufruit, bénéficierait de la dispense d'impôt. Se fondant sur un arrêt de la Chambre des requêtes du 25 no-

---

(1) Répertoire, v° *Enreg.*, § 20 bis.

(2) Naquet, I, 201. — Garnier, v° *Usufruit*, n° 19.

vembre 1829 (1), l'Administration prescrivit aux agents, pendant de longues années, de percevoir le droit de mutation au moment de l'extinction de l'usufruit par le décès de l'usufruitier, toutes les fois que ce droit n'avait pas été perçu par anticipation lors du démembrement de la propriété. Cela avait lieu toutes les fois que ce démembrement procédait de la vente, par le même acte, de l'usufruit et de la nue propriété d'un bien, à deux personnes différentes. Remarquons-le, quoique la réclamation des droits fût une conséquence du décès, ce n'était point au taux réglé pour les successions, mais comme supplément à la perception sur l'acte de vente de la nue propriété, que la réclamation était faite au nom de l'Administration et sanctionnée par la Chambre des requêtes. La même solution fut encore consacrée par cette Chambre le 2 août 1841 (2), mais cette juris-

---

(1) Cass., Req., 25 nov. 1829 (J. E. 9.517; I. G. 1307, § 12).

(2) Il s'agissait d'immeubles de communauté, dont la moitié revenant au défunt avait été soumise au droit de mutation par décès, et se trouvait ensuite attribuée en nue propriété aux héritiers dans un partage avec l'époux survivant. Ces héritiers avaient bien payé le droit sur une valeur égale à la moitié de la communauté, mais le partage leur conférait l'expectative de devenir pleins propriétaires du tout au décès du survivant, et il semblait que ce résultat devait donner lieu, au décès de l'usufruitier, à la réclamation d'un droit complémentaire de mutation. La Chambre des req. le décida, en effet, par le motif que l'extinction de l'usufruit opérait une mutation réelle au profit des héritiers.

prudence rencontra d'unanimes résistances de la part des tribunaux inférieurs qui repoussèrent toujours les prétentions de la Régie.

La Chambre civile ne fut jamais directement saisie de la question, mais il ressort des considérants de divers arrêts qu'elle l'aurait tranchée, le cas échéant, en faveur des contribuables (1). D'ailleurs la dispense d'impôt, longtemps contestée par l'Administration, avait fini par être admise officiellement. Une instruction du 31 janvier 1861, n° 2188, avait reconnu qu'aucun droit de mutation n'est exigible en cas d'*extinction naturelle de l'usufruit* sans qu'il y eût à distinguer si le droit avait été acquitté par anticipation lors du démembrement de la propriété ou ne l'avait pas été. On avait ordonné, par suite, la suppression d'une table spéciale créée pour surveiller le décès des usufruitiers.

---

(1) Cass. (civ.), 9 avril 1845 (D. 45, 1, 250; S. 45, 1, 511; I. G. 1816). — Cass. (civ.), 12 août 1834 (S. 34, 1, 532). — Cass. (civ.), 27 août 1844 (S. 44, 1,754; I. G. 1.732, § 12). — Cass. (civ.), 29 oct. 1895 (S. 97, 1, 53), et la note de M. Wahl qui conclut, à tort, selon nous, à l'inexactitude de l'arrêt. — Il y avait donc conflit entre les deux chambres de la Cour suprême. Dans un arrêt tout récent de la Ch. des req. nous relevons ce considérant : « Attendu que le seul droit acquis par l'exposant est celui de n'acquitter aucun droit au moment où, *par le décès de sa mère usufruitière*, l'usufruit sera réuni à la nue propriété » (Cass., Req., 16 avril 1904; Garnier, R.P., art. 10.758). D'où il résulte *a contrario* que dans la pensée de cette Cour le droit de mutation serait exigible s'il n'avait pas fait l'objet d'un payement anticipé.

§ 2. *Régime actuel*

C'est, sans doute, pour empêcher le retour de pareilles difficultés et pour prévenir toute méprise, que le législateur de 1901, précisant le sens de sa réforme, a cru bon de s'expliquer clairement sur ce point. Aux termes de l'article 13, § 3, *in fine*, « il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété, lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. » L'Administration commente ainsi la portée de cette disposition :

« Dans l'économie de la réforme, l'impôt perçu pour la nue propriété, soit sur le prix convenu, soit sur l'évaluation fixée par la loi, atteint la valeur actuelle de cette nue propriété eu égard aux probabilités de la réunion plus ou moins prochaine de l'usufruit. Le nu propriétaire acquittant ainsi le droit sur l'expectative de l'usufruit, telle qu'elle résulte pour lui du titre qui a opéré le démembrement, la consolidation de cet usufruit ne pouvait être assujettie à aucun droit, du moins quand elle a lieu par l'accomplissement du terme fixé ou de la condition prévue originairement (1). »

Quel que soit le fondement juridique de la dispense d'impôt, la réunion de l'usufruit à la nue propriété, opérée par voie d'extinction naturelle de

---

(1). I. G. n° 3049, § 19.

l'usufruit, en bénéficiera sans conteste, sous l'empire de la loi nouvelle, comme elle en avait bénéficié dans le dernier état de la pratique antérieure.

Ce n'est pas seulement, on le remarquera, la réunion de l'usufruit opérée par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit qui est dispensée du droit de mutation, ce sont tous les actes ou tous les évènements qui produisent l'extinction naturelle de la jouissance et que nous avons énumérés plus haut.

Section II. — *Résolution judiciaire de l'usufruit pour cause d'abus de jouissance.*

L'usufruit, avons-nous dit, peut aussi cesser par l'abus que l'usufruitier fait de sa jouissance.

Cette cause d'extinction était inconnue en droit romain. Elle s'est introduite dans notre ancienne jurisprudence, à titre de disposition exceptionnelle relative aux douairières (1). Le Code a généralisé ces dispositions en les étendant à tous les usufruitiers.

Le nu propriétaire peut demander la déchéance de l'usufruitier, mais cette déchéance n'a jamais lieu de plein droit. Elle doit être prononcée par le juge qui jouit en cette matière d'un pouvoir discrétion-

---

(1) Planiol, *op. cit.*, I, n° 2852.

naire en vertu duquel il peut, suivant la gravité des cas, soit prononcer l'extinction pure et simple de l'usufruit, soit prendre telle mesure qu'il juge convenable pour concilier les droits du nu propriétaire et de l'usufruitier. Aux termes de l'art. 618 du C. civ., « les juges peuvent, suivant la gravité des circon- » stances, ou prononcer l'extinction absolue de l'usu- » fruit, ou n'ordonner la rentrée du propriétaire » dans la jouissance de l'objet qui est en grevé, que » sous la charge de payer annueilement à l'usufrui- » tier, ou à ses ayants-cause, une somme déterminée » jusqu'à l'instant où l'usufruit aurait dû cesser » (art. 618 C. civ.).

La cessation de l'usufruit pour abus de jouissance entraîne-t-elle une mutation imposable ?

Lorsque le tribunal ordonne la rentrée en jouissance du nu propriétaire moyennant le payement d'une indemnité à l'usufruitier ou à ses ayants-cause, l'affirmative ne souffre pas de difficultés : la présence de l'indemnité permet de considérer l'opération comme une cession à titre onéreux qui produit les effets d'une consolidation et n'en diffère que par la substitution du quasi-contrat judiciaire à un contrat amiable : le nu propriétaire reprend l'usufruit, mais il en doit payer la valeur ; le droit de mutation est donc exigible, en principe, sur le montant de l'indemnité (1).

---

(1) *Dict. Enreg.*, v° *Usufruit*, n° 689. — Garnier, v° *Usufruit*, n° 16. — Demante, *op. cit.*, t. II, n° 751 (IV).

La solution de la question est plus embarrassante relativement à la déchéance absolue et sans indemnité. Les auteurs sont divisés. M. Demante soutient que, dans ce cas, la décision du juge produit une extinction absolue de l'usufruit assimilable, quant à ses effets, aux divers cas d'extinction naturelle et affranchie, en conséquence, du droit proportionnel de mutation. M. Wahl émet le même avis : « Aucun droit n'est exigible sur l'usufruit réuni à la propriété par suite de la déchéance de l'usufruitier prononcée, pour défaut d'acquittement des obligations, par le juge, et cela même si l'usufruitier n'a pas acquitté les droits par anticipation. Car aucune mutation ne s'opère au profit du nu propriétaire ; c'est une servitude qui s'éteint sans qu'il y ait acquisition par ce dernier (1). »

M. Naquet admet l'opinion contraire (2). « La déchéance, dit-il, est prononcée par un jugement, et les jugements qui résolvent un contrat sont passibles du droit proportionnel à moins que ce ne soit pour cause de nullité radicale... Dans l'espèce, il n'y a pas de nullité : l'usufruit a été valablement constitué, il était parfait à l'origine et aucun vice ne l'affec-

---

(1) Wahl, *Rép. Encyclop. du droit français.*, v° *Enreg.*, n° 725 ; en ce sens, Garnier, v° *Usuf.*, n° 16.

(2) Naquet, *op. cit.*, I, n° 203. — Dans le même sens, Besson, *La réforme des successions*, n° 309. — Maguéro, *Traité alphabétique*, v° *Usufruit*, n° 43. — *Dict. Enreg.*, v° *Usufruit*, n° 689.

tait ; ce n'est que par suite d'un évènement ultérieur, à savoir les dégradations commises par l'usufruitier, qu'il a été éteint. Il n'y a donc pas résolution pour cause de nullité radicale et l'on ne peut appliquer l'art. 68, § 3, n° 7, bien que, d'ailleurs, l'extinction procède d'une condition résolutoire sous-entendue dans le contrat primitif. » Ainsi, pour M. Naquet, la déchéance prononcée contre l'usufruitier, même sans indemnité, entraîne une transmission passible du droit proportionnel.

Cette solution nous laisse perplexe. Et d'abord, il n'est pas établi, en doctrine, que les jugements de résolution sont passibles du droit proportionnel : aucun texte ne les y assujettit expressément, et l'on n'est pas d'accord sur la portée de l'art. 12 de la loi du 27 ventôse an IX qui assimile, sous certaines conditions, les jugements portant résolution pour défaut de payement du prix aux « jugements portant résolution du contrat pour cause de nullité radicale. » Pour certains auteurs cette loi interprète ainsi celle de l'an VII comme soumettant implicitement au droit proportionnel les jugements de résolution. D'autres auteurs pensent, au contraire, que la loi de l'an IX a voulu non pas interpréter la loi de l'an VII, mais abroger la jurisprudence qui s'était formée sous l'empire de cette loi et qui soumettait au droit de vente les jugements de résolution pour défaut de payement du prix.

En second lieu, est-il bien sûr que l'extinction de l'usufruit pour abus de jouissance ait pour fonde-

ment la réalisation d'une condition résolutoire tacite? Le jugement dont il est ici question ne prononce-t-il pas simplement l'extinction de l'usufruit à titre de peine infligée à l'usufruitier en raison de sa faute? La condition résolutoire tacite n'est admise que dans les contrats synallagmatiques (1184). Or, entre l'usufruitier et le nu propriétaire, il n'existe aucun contrat de cette espèce. Dans la rigueur des principes, l'usufruitier n'a pas même d'obligations proprement dites, car son droit de jouissance est un droit réel, et en matière de droit réel il n'y a ni débiteur ni créancier. Sans doute l'usufruitier doit jouir en bon père de famille et conserver la substance de la chose, mais les droits du propriétaire à cet égard sont suffisamment protégés par les garanties que l'usufruitier a dû fournir, sans qu'il soit nécessaire de prononcer l'extinction de son droit. L'art. 618 ne dit pas que l'usufruit peut *être résolu* mais qu'il *cesse* par l'abus que l'usufruitier fait de sa jouissance.

Enfin, s'il est exact d'affirmer que le jugement dont il est ici question ne prononce pas simplement *l'extinction* d'un droit mais constitue un véritable jugement de *résolution ;* s'il est exact, en outre, que les jugements qui résolvent un contrat sont passibles du droit proportionnel, on ne saurait, du moins, contester que le démembrement de la propriété ne procède pas toujours d'un contrat. Aux termes de l'art. 578 (C. civ.), « l'usufruit est établi par la loi ou par la volonté de l'homme », laquelle peut se manifester, notamment, par un acte unilatéral

(testament). Or le jugement qui prononce la déchéance d'un droit d'usufruit légal ou testamentaire ne prononce pas la résolution d'un contrat, de sorte que la solution rigoureuse de M. Naquet n'est toujours pas applicable en toute hypothèse.

Les rédacteurs du *Dictionnaire de l'Enregistrement* ont cru devoir suivre M. Naquet par la raison que, à leur avis, « l'opinion contraire conduirait à exonérer de tout droit les jugements qui prononcent l'extinction, à charge par le nu propriétaire d'indemniser l'usufruitier (1). »

Nous adhérons, quant à nous, à l'opinion intermédiaire représentée par MM. Demante, Wahl et Garnier; s'il fallait nous ranger à une doctrine tout à fait radicale, nous inclinerions plutôt à exempter le jugement, dans tous les cas, du droit proportionnel.

Section III. — *Renonciation unilatérale de l'usufruitier à son droit d'usufruit.*

La renonciation est un mode d'extinction de l'usufruit dont il importe de déterminer, avec précision, le domaine propre d'application. Il ne faut pas confondre la renonciation avec la consolidation dont nous traiterons à la section suivante. En droit romain cette confusion n'était pas à craindre. On appelait *consolidatio* l'acquisition de la nue propriété par

(1) *Dict. Enreg.*, v° *Usufruit*, n° 689.

l'usufruitier : *Finitur ususfructus... si fructuarius proprietatem rei adquisierit, quæ res consolidatio appellatur* (*Inst.*, L. II, t. IV, § 3). On opposait ce mode d'extinction ou extinction *dominii comparatione* ou *consolidatione* à l'extinction *in juris cessione*, qui comprenait tous les cas de réunion de l'usufruit à la nue propriété.

Cette doctrine avait, d'ailleurs, passé dans notre ancien droit : « L'usufruit de la douairière, dit Pothier, de même que celui de tous les usufruitiers, s'éteint *consolidatione* lorsqu'elle a acquis, à quelque titre que ce soit, la propriété de l'héritage dont elle avait l'usufruit » (*Du Douaire*, n° 254).

C'était aussi simple que logique : consolidation signifiait acquisition de la nue propriété par l'usufruitier, et rien de plus. Toutes les fois, au contraire, que c'était l'usufruit qui faisait retour au nu propriétaire, il n'y avait jamais consolidation.

Ni les Romains, ni Pothier, ni personne, autrefois, n'avait jamais songé à élargir la définition de la consolidation. Mais, depuis le Code civil, on est très généralement d'accord pour reconnaître que le domaine de la consolidation s'est agrandi. En effet, l'article 617 définit la consolidation : « la réunion sur la même tête des deux qualités d'usufruitier et de propriétaire. » Le texte, on le voit, ne distingue pas ; cette réunion est possible aussi bien en la personne de l'usufruitier qu'en la personne du nu propriétaire. S'il y a encore et toujours consolidation lorsque l'usufruitier acquiert la nue propriété, il peut

également y avoir consolidation lorsque c'est en la personne du nu propriétaire que la propriété se reconstitue.

Mais, lorsqu'il en sera ainsi, quand y aura-t-il consolidation, quand y aura-t-il renonciation ? Car on ne saurait refuser à l'usufruitier la faculté de renoncer à son droit, pourvu qu'il soit majeur et capable de disposer : l'art. 622 (C. civ.) implique, du reste, cette faculté.

Aux termes de l'art. 617, pour qu'il y ait consolidation sur la tête du nu propriétaire il faut qu'il y ait *réunion* de l'usufruit à la nue propriété, ce qui implique que l'usufruit existe encore, car, s'il était éteint, s'il avait cessé d'exister, il ne pourrait être réuni à quoi que ce soit. Il n'y aura donc pas consolidation quand l'usufruit fera retour à la nue propriété par suite de son extinction. Que la consolidation s'opère en la personne du nu propriétaire ou en celle de l'usufruitier, elle constitue plutôt un obstacle matériel à l'exercice de l'usufruit qu'une véritable cause d'extinction de ce droit. Par la force même des choses l'usufruit ne peut pas s'exercer « *nemini res sua servit.* » D'où l'on peut déduire que la consolidation éteint l'usufruit à raison seulement de l'impossibilité qu'elle apporte à son exercice et dans les limites de cette impossibilité ; si l'obstacle disparaît l'usufruit revivra. Par exemple, je suis donataire de la nue propriété d'un bien grevé d'usufruit au profit de Secundus. J'acquiers l'usufruit de Secundus, il y a consolidation sur ma tête ; puis, pour une cause

quelconque, la donation se trouve révoquée ; l'obstacle qui avait produit la consolidation disparaît et, dès lors, mon droit d'usufruit renaîtra, ou plutôt il se réveillera car il sommeillait seulement, il n'était pas mort. L'art. 617 attache donc à la consolidation un effet absolu qu'elle n'a pas, en la rangeant parmi les causes d'extinction de l'usufruit. Ce n'est pas parce que l'usufruit est cédé qu'il s'éteint, c'est uniquement par application de l'adage précité : «*nemini res sua servit.* » Pour nous servir d'une formule bien connue, l'extinction de l'usufruit est ici une conséquence de son acquisition, tandis que, dans tous les autres cas (mort ou renonciation de l'usufruitier, arrivée du terme, etc...), c'est l'acquisition qui est une conséquence de l'extinction.

En d'autres termes, la consolidation implique *transmission* de l'usufruit au nu propriétaire par l'usufruitier qui le lui cède, le lui vend, le lui donne. Ce dernier abdique son droit avec le concours et au profit du nu propriétaire à suite d'une entente qui s'est établie entre eux.

Cela étant le domaine juridique, le terrain légal de la renonciation qui est également un mode d'extinction de l'usufruit et un mode nécessairement distinct de la consolidation se précise de lui-même. Si, ce que personne ne conteste, l'usufruit s'éteint par consolidation lorsqu'il est cédé, vendu, donné au nu propriétaire par un contrat, il est clair que l'usufruit s'éteindra par renonciation lorsqu'il y a un simple abandon fait par l'usufruitier sans entente

avec le nu propriétaire. Tandis que la renonciation à un droit de propriété ne transmettrait ce droit à personne, si elle n'était accompagnée de la désignation de la personne du bénéficiaire, la renonciation à un droit d'usufruit profite immédiatement et par la seule force des choses au nu propriétaire, parce qu'il est naturel qu'un ressort se détende lorsqu'on lève l'obstacle qui le comprimait. — La renonciation qui nous occupe est donc essentiellement *unilatérale* et exclut toute idée de convention avec le nu propriétaire ; c'est un acte solitaire auquel ce dernier n'a pas concouru et n'avait pas à concourir. En droit romain et dans notre ancien droit, il aurait fallu distinguer la renonciation extinctive ou unilatérale, et la renonciation translative ou *in favorem*. Depuis le Code, cette dernière n'est plus qu'un cas de consolidation dont le domaine juridique s'est ainsi considérablement agrandi. Il nous suffira donc de traiter séparément de la renonciation et de la consolidation. A la base de la consolidation il y a toujours, disions-nous plus haut, une *transmission* sur laquelle l'impôt est incontestablement exigible.

La renonciation à usufruit, au contraire, ne constituant que la libération anticipée d'une servitude, n'opère aucune transmission : par conséquent, elle ne donne pas ouverture au droit de mutation. Elle n'est assujettie qu'au droit fixe de renonciation (1). Peu

(1) 3 fr. ou 4 fr. 50 suivant que la renonciation résulte d'un acte civil ou judiciaire.

importe, d'ailleurs, le nombre des nus propriétaires auxquels profite la renonciation : il n'est jamais dû qu'un seul droit fixe, même lorsque la nue propriété appartient à plusieurs personnes.

Dans le langage usuel on formule la règle générale que nous venons de poser d'une manière quelque peu différente : la renonciation de l'usufruitier, dit-on, est passible du droit proportionnel de mutation lorsqu'elle est *translative*, elle en est affranchie lorsqu'elle est purement *extinctive*.

Le mal est qu'on n'est pas d'accord sur le sens de ces deux expressions. « La renonciation extinctive, trouve-t-on dans une solution du 6 janvier 1876 (1), est celle qui se produit lorsque le légataire d'un usufruit, avant d'avoir accepté la libéralité, déclare y renoncer ; et la renonciation translative est celle qui s'opère lorsque, après avoir accepté, l'usufruitier renonce à tout usufruit. Dans le premier cas, il n'y a pas eu démembrement ; dans le second, au contraire, il s'opère une mutation. Or, aux termes de l'art. 4 de la loi de frim., toute mutation d'usufruit est soumise au droit proportionnel. » Ainsi, pour l'Administration, la renonciation est extinctive ou translative selon qu'elle se produit avant ou après l'acceptation préalable de l'usufruitier.

Cette théorie est inexacte. Qu'il y ait renonciation extinctive lorsque le droit auquel elle s'applique

---

(1) Sol. Régie, 7 janvier 1876 (J. E. 20.753).

ne s'est pas encore fixé sur la tête de l'usufruitier, c'est incontestable. Il semble même qu'il y ait alors refus d'acquérir plutôt que renonciation, car on ne peut renoncer qu'à un droit acquis. Dans ce cas, il y a, si l'on veut, renonciation à la faculté d'acquérir l'usufruit : il ne peut donc être question de transmission. Mais nous pensons qu'il faut aller plus loin et considérer comme extinctive, affranchie, en conséquence, du droit de mutation, la renonciation pure et simple et unilatérale de l'usufruitier déjà investi de son droit. Ainsi que le fait observer M. Naquet, « même au cas où l'usufruitier était investi de son droit au moment où il y renonce purement et simplement, il n'existe pas de mutation imposable. Ce qu'il faut, pour qu'une mutation soit passible du droit proportionnel, c'est qu'elle résulte d'un concours de volontés et dérive directement du fait qui la constitue. Or ce n'est point le cas de la renonciation pure et simple à l'usufruit. Cette renonciation s'analyse en un acte de volonté unilatéral, et n'a pas pour but de transférer à un autre le droit qu'on abdique ; le nu propriétaire n'acquiert rien de l'usufruitier, son droit de propriété se trouve libéré d'une charge, et c'est tout. La perception de la taxe n'est pas plus juridique qu'au cas d'extinction de l'usufruit (1). »

Il est vrai que l'Administration apporte à sa théo-

---

(1) Naquet, *op. cit.*, I, n° 202.

rie un important correctif ; elle admet qu'une telle renonciation, même survenue après l'acceptation régulière de l'usufruitier, n'est pas translative et, par suite, échappe légalement au droit de transcription, aussi longtemps qu'elle n'a pas été acceptée expressément ou implicitement par le nu propriétaire (1). A plus forte raison, une renonciation de cette nature, exclusive de tout effet translatif actuel, ne saurait-elle, par elle-même, donner ouverture au droit de mutation. Grâce à cette modification, son système aboutit à peu près au même résultat que le nôtre : les droits ne sont exigés que lorsque l'accord des volontés s'est établi, c'est-à-dire lorsque la renonciation a revêtu une des formes de l'extinction par consolidation que nous allons étudier dans la section suivante.

Section IV. — *Consolidation*

Pour que la réunion de l'usufruit à la nue propriété soit passible d'un droit de mutation, il faut donc qu'elle résulte d'un acte translatif ou, pour autrement dire, qu'il s'agisse de la consolidation prévue au § 3 de l'article 617 du Code civil et dont la délimitation du terrain légal de la renonciation nous amenait tout à l'heure à préciser la nature et

(1) Sol. Régie, 23 février 1892 (J. E. 23.965). — Tr. Pontoise, 10 avril 1893 (J, E. 24.192).

les effets. Lorsque le nu propriétaire rentre ainsi, par suite d'une convention intéressée passée avec l'usufruitier, ou en vertu d'une disposition entre vifs à titre gratuit de celui-ci, en possession du droit qu'il avait temporairement aliéné, il y a réellement mutation à son profit, et le droit proportionnel devient exigible selon la nature du contrat d'où procède la réunion.

§ 1. *Régime de l'an VII*

Sous l'empire de la loi de frimaire, la liquidation de ce droit différait selon que le démembrement de la propriété avait eu lieu à titre onéreux ou à titre gratuit. Il faut se souvenir, en effet, que, d'après l'interprétation donnée par la jurisprudence aux textes de la loi fiscale, ce droit de mutation pouvait être perçu par anticipation au moment de la constitution même de la nue propriété. Quand il en était ainsi, l'acquéreur se trouvait avoir payé d'avance ce qu'il aurait dû au moment de la consolidation: il était libéré. Il faut se souvenir encore que ce payement par anticipation n'avait pas lieu dans tous les cas et que souvent même il n'était que partiel. D'où la nécessité, pour régler la perception sur les actes de consolidation de l'usufruit, d'examiner distinctement par quel moyen la nue propriété avait été constituée et comment le droit avait été alors acquitté. Cette recherche entraînait dans des complications nombreuses qu'il serait sans intérêt d'expo-

ser ici, la loi de frimaire ne devant plus recevoir qu'une application temporaire. Nous nous bornerons à rappeler les principales applications. Et d'abord la solution ne pouvait soulever de difficulté quand le titre originaire était une vente séparée de l'usufruit et de la nue propriété par le même acte à deux personnes distinctes. Comme l'acheteur de la nue propriété n'avait alors payé le droit que sur le prix représentant la valeur de cette nue propriété, il ne s'était pas libéré par anticipation du droit dû sur l'usufruit. Ce droit était donc intégralement exigible au moment de la réunion.

Il n'en était plus ainsi de la vente avec réserve d'usufruit au profit du vendeur. Comme le nu propriétaire avait acquitté par anticipation le droit sur l'expectative de l'usufruit, en payant l'impôt sur le prix exprimé augmenté de moitié, aucun droit de mutation ne pouvait, en principe, atteindre la transmission ultérieure de cet usufruit au nu propriétaire ou à ses ayants-cause. La nature de l'acte qui opérait la consolidation importait peu ; que ce fût une vente, une donation, un échange, la solution demeurait la même. Néanmoins, il pouvait arriver que l'acquéreur de la nue propriété déboursât, pour obtenir l'usufruit avant le terme convenu, une somme supérieure à celle qui avait subi l'impôt à forfait au moment de la vente. La loi de frimaire a prévu ce cas et y a pourvu au moyen de la disposition suivante :

« Si l'usufruit est réservé par le vendeur, il sera

évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat, et le droit sera perçu sur le total; mais il ne sera dû aucun autre droit pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété ; cependant, si elle s'opère par un acte de cession, et que le prix soit supérieur à l'évaluation qui en aurait été faite pour régler le droit de la translation de propriété, il est dû un droit, par complément, sur tout ce qui se trouve excéder cette évaluation. Dans le cas contraire, l'acte de cession est enregistré pour le droit fixe (1)» (L. 22 frim. an VII, art. 15, n° 6). Ce droit était calculé d'après le tarif en vigueur au jour de la séparation. La loi, en effet, donne ce droit comme un *supplément* sur le droit payé par le nu propriétaire lors de la séparation. L'art. 15, § 6, comportant l'interprétation restrictive, à titre de disposition exceptionnelle, il fallait, pour l'exigibilité du supplément de droit, que le démembrement et la consolidation procédassent tous deux d'un contrat de vente. Si le démembrement avait eu lieu par voie de donation, de testament, de succession ou d'échange, la perception établie d'après le forfait légal était définitive ; et alors même que la cession de l'usufruit, d'où résultait la consolidation, fût consentie moyennant un prix supérieur à celui qui avait servi de base à la per-

(1) Ce droit fixe de 1 fr. a été successivement porté, pour les réunions d'usufruit à la nue propriété, à 3 fr. (L. du 28 avril 1816 art. 44, n° 4), puis à 4 fr. 50 (L. du 28 février 1872, art. 4).

ception originaire, lors du démembrement, aucun supplément de droit ne pouvait être exigé. Même solution, lorsque l'usufruit réservé dans une vente faisait ultérieurement l'objet d'une donation au nu propriétaire : peu importait que la capitalisation du revenu assigné à l'usufruit donnât un chiffre supérieur à la moitié du prix stipulé pour la transmission de la nue propriété.

Il convient de rappeler que l'exception établie par l'article 15, 6° étant spéciale aux ventes d'immeubles en nue propriété et ne s'appliquant pas aux ventes mobilières de ce même droit, l'exemption d'impôt ne s'appliquait également qu'aux immeubles. Mais ce bénéfice appartenait au nu propriétaire, même s'il n'était que l'ayant-cause à titre gratuit ou à titre onéreux du premier nu propriétaire (1). En revanche, le même bénéfice n'appartenait pas à l'ancien nu propriétaire qui, après avoir aliéné sa nue propriété, acquérait l'usufruit (2).

Lorsque l'acquéreur de la nue propriété l'avait reçue comme donataire, légataire ou héritier, il avait dû nécessairement, on le sait, payer le droit proportionnel sur la valeur entière de l'objet.

Il avait donc acquitté par avance la totalité du droit applicable au retour de l'usufruit, et ce retour,

---

(1) Cass., 10 mai 1848 (S. 48, 1, 338). — Demante, II, n° 731. — Naquet, I, n° 159.

(2) Cass., 17 mars 1835 (J. E. n° 11.185).— Naquet, I, n° 159.

en effet, s'opérait à son profit sans donner lieu à aucun droit de mutation. Il y avait un cas, cependant, et un cas fréquent dans lequel la situation était différente : c'est celui qui se présentait quand deux héritiers, procédant au partage après la déclaration de succession, attribuaient à l'un la nue propriété et à l'autre l'usufruit des biens. Le partage, opéré dans ces conditions, ne donnait pas lieu au droit proportionnel, et, d'autre part, la jurisprudence a souvent décidé que l'Administration ne peut régler la perception du droit de mutation par décès d'après les attributions du partage (1). Il en résultait que le cohéritier loti de la nue propriété n'avait acquitté aucun droit pour l'usufruit. On était donc autorisé à le lui réclamer lorsqu'il se rendait ou qu'il devenait cessionnaire de cet usufruit. L'hypothèse se présentait encore lorsque la consolidation intervenait avant que le nu propriétaire eût souscrit la déclaration de succession. L'acte qui constatait cette consolidation était passible du droit de mutation. Mais cette perception n'était que provisoire, de sorte que si, avant la prescription biennale de l'art. 61 de la loi du 22 frimaire, le nu propriétaire souscrivait la déclaration et acquittait le droit sur la valeur de la

(1) Mais la solution contraire a triomphé ; le partage pur et simple constitue la base de la déclaration, peu importe qu'il soit antérieur ou postérieur à cette déclaration (V. Besson, *op. cit.*, n° 75).

pleine propriété, il y avait lieu à restitution du droit perçu sur la consolidation, sous la retenue, toutefois, du droit de transcription, au cas où ce dernier était exigible.

Comme pour les consolidations d'un usufruit dont la constitution résultait d'un acte à titre onéreux, moyennant l'impôt payé par le premier acquéreur de la nue propriété, *constituée à titre gratuit*, sur la valeur entière de la propriété, l'acquéreur subséquent de cette nue propriété profitait en franchise du retour de l'usufruit quelle qu'en fût la cause (1).

§ 2. *Régime actuel*

La loi de 1901 modifie radicalement les règles de perception que nous venons d'exposer. Dans la théorie de cette loi, la nue propriété n'est jamais taxée, lors du démembrement, que sur sa valeur propre déterminée par le prix convenu ou suivant une proportion basée sur l'âge de l'usufruitier : en aucun cas, cette nue propriété ne pourra désormais être assimilée, au point de vue de la perception, à la pleine propriété. Il n'y a donc plus à décider, lors de la réunion anticipée de l'usufruit à la nue propriété, que le nu propriétaire, ayant déjà payé par anticipation l'impôt sur la valeur de l'usufruit, n'a plus à l'acquitter une seconde fois. Le motif d'exemp-

(1) Cass., 10 mai 1848 (I. G. 2188).

tion tiré du payement par anticipation du droit sur la valeur de l'usufruit, n'ayant plus aucune valeur, toute cause manque à la non-exigibilité du droit sur la cession de l'usufruit.

Par conséquent, à l'avenir et contrairement à ce qui avait lieu sous le régime antérieur, le nu propriétaire qui aura, lors du démembrement, acquitté le droit de mutation conformément au mode d'évaluation tracé par la loi de 1901, ne pourra plus entrer en possession de l'usufruit, avant l'expiration du terme normal ou convenu lors du démembrement par l'effet, soit d'une renonciation translative, soit d'une convention quelconque, sans acquitter l'impôt afférent à la mutation qui opère à son profit la consolidation anticipée. La valeur imposable de l'usufruit sera naturellement obtenue, en pareil cas, conformément aux règles tracées par la loi nouvelle (V. Instr. gén. 3049, p. 13).

Cette disposition est applicable à l'ayant-cause du nu propriétaire comme à ce dernier.

Spécialement en cas de démembrement opéré par une vente sous réserve d'usufruit au profit du vendeur, toutes les fois que cette vente aura eu lieu depuis la mise en vigueur de la loi du 25 février 1901, la réunion ultérieure de l'usufruit à la nue propriété sera, en toute hypothèse, assujettie au droit de mutation sur le prix stipulé dans l'acte de cession.

Peu importe aussi que le démembrement résulte d'une mutation par décès, ou d'une donation entre vifs, ou d'un échange : dès lors que la mutation par

décès, la donation entre vifs ou l'échange d'où résulte le démembrement se sera produite depuis la mise en vigueur de la loi de 1901, la cession ultérieure de l'usufruit au nu propriétaire sera toujours passible du droit de mutation. Le droit fixe de 4 fr. 50 devient donc sans application.

§ 3. *Régime transitoire. — Démembrement antérieur à la loi du 25 février 1901, et réunion de l'usufruit à la nue propriété intervenant sous le nouveau régime.*

Mais il ne s'ensuit pas que la perception de ce droit fixe doive disparaître au lendemain de la mise en vigueur de la loi de 1901, ni que toutes les réunions anticipées de l'usufruit à la nue propriété opérées depuis la mise en vigueur de la loi nouvelle doivent supporter indistinctement le droit proportionnel de mutation. Comme on l'a déjà remarqué, la perception à établir lors de la consolidation dépend de celle effectuée à l'époque du démembrement. La disposition qui exemptait du droit proportionnel les réunions d'usufruit à la nue propriété était la compensation du droit que le nu propriétaire avait, lors du démembrement, acquitté sur la pleine propriété, c'est-à-dire par anticipation sur la valeur de l'usufruit. Donc, si le nu propriétaire originaire n'a été frappé de l'impôt que sur la nue propriété, la réunion de l'usufruit sera passible du droit de mutation. Ce sera toujours le cas pour les démembrements

opérés depuis la mise en vigueur de la loi de 1901. Mais, toutes les fois que la propriété aura été démembrée par un fait juridique antérieur à cette époque, la réunion de l'usufruit à la nue propriété bénéficiera de la faveur légale bien que cette réunion soit postérieure à la loi de 1901 qui a supprimé la disposition d'après laquelle la nue propriété était assimilée à la pleine propriété : en conséquence, si le nu propriétaire actuel ou ses auteurs ont acquitté l'impôt, par anticipation, la réunion anticipée de l'usufruit continuera à s'opérer sans payement du droit proportionnel de mutation et donnera seulement ouverture au droit fixe de 4 fr. 50 et, s'il y a lieu, au droit de transcription.

Cette solution découle moins du principe de la non-rétroactivité des lois que de la règle du bon sens « *non bis in idem* » qui reste vraie depuis comme avant la loi de 1901. On ne saurait objecter le principe que les droits de mutation sont réglés par la loi en vigueur au moment où se produit l'évènement qui donne lieu à la perception de ces droits. Nous le répétons, il ne s'agit pas en effet ici d'une question de rétroactivité des lois mais seulement du point de savoir si les droits sur l'usufruit acquis par le nu propriétaire ont été ou non perçus par avance. Cette solution, au surplus, résulte *a contrario* de l'art. 13, dernier alinéa de la loi nouvelle, d'après lequel la réunion de l'usufruit à la nue propriété ne donne lieu à aucun droit lorsqu'elle s'opère par le décès de l'usufruitier ou par l'expiration du temps fixé

pour la durée de l'usufruit. Elle a été adoptée par l'Administration sauf application, le cas échéant, de l'art. 15, n° 6, dernier alinéa de la loi du 22 frim. an VII (1).

L'art. 21 contient une disposition transitoire applicable aux réunions d'usufruit qui, par application des règles anciennes, ne donneront ouverture qu'au droit fixe de 4 fr. 50, et, en outre, au droit proportionnel de transcription de 1 fr. 50 0/0 si elles sont de nature à être transcrites.

Il arrive plus d'une fois que la perception de cette taxe fixe constitue, pour les petites mutations, une charge plus lourde que ne le serait la perception du droit proportionnel de vente lui-même. C'est ainsi que dans les adjudications d'immeubles dont une portion appartient en usufruit à l'un des covendeurs, la valeur de cet usufruit est affranchie du droit de mutation si ce droit a fait l'objet d'une perception anticipée, lors du démembrement de la propriété; mais, si ce démembrement procède du décès du propriétaire, le droit de transcription demeure exigible sur la valeur de l'usufruit actuellement adjugé (2).

Or l'ensemble de ce droit de transcription, du droit fixe de réunion et du droit de vente exigible pour le surplus, se trouve excéder, pour les petites

---

(1) I. G. 3049, n° 29. — Besson, *op. cit.*, n° 321. — Garnier, *op. cit.*, art. 10.002, n° 47.

(2) Voir infra, p. 201, *in fine*, et s.

ventes, le droit unique de vente qui aurait été perçu s'il n'y avait pas eu à tenir compte du payement anticipé du droit de mutation à raison de l'usufruit. On a calculé qu'il y a excédent pour les ventes :

De 220 fr.	et au-dessous	quand l'usufruit	est total
De 460 fr.	—	—	est de moitié
De 980 fr.	—	—	est du quart
De 1980 fr.	—	—	est du huitième

Cette situation bizarre s'est présentée plus d'une fois sous le régime de la loi de frimaire. Elle était d'autant plus regrettable qu'elle atteignait les petites ventes. Cependant, l'Administration avait maintenu cette rigoureuse perception en se fondant sur ce que « ce n'était pas une considération de faveur, mais un principe *de droit et d'équité*, d'après lequel une seule mutation ne doit donner lieu qu'à un seul droit, qui avait fait introduire dans le tarif fiscal le droit fixe de réunion d'usufruit (1) », et qu'il n'était pas possible d'appliquer ce principe lorsqu'il profite aux contribuables, et de l'écarter quand son application tourne à leur détriment.

Quoi qu'il en soit de cette argumentation, elle se trouve désormais condamnée par le texte formel de la loi nouvelle (art. 21) : « Le droit fixe prévu par l'art. 44, § 4 de la loi du 28 avril 1816, cessera d'être

---

(1) Sol. Régie, 7 juil. 1885 (J. E. 23.009); 14 mai 1897 (J. E. 25.263).

exigible pour toute réunion de l'usufruit à la propriété, opérée par acte de cession dont le prix principal ne dépassera pas 2.000 fr. »

Cette disposition, constituant une exception à la règle établie par l'art. 68, § 1er, n° 42 de la loi de frimaire, appelle l'interprétation restrictive. Suivant la remarque de l'Administration (1), ce dégrèvement n'est pas applicable aux réunions à titre gratuit; il vise exclusivement les réunions à titre onéreux comportant l'expression d'un prix et à la condition que le prix principal de l'usufruit cédé au nu propriétaire ou à son ayant-cause ne dépasse pas deux mille francs. Que faut-il entendre par *prix principal* ?

Une situation à certains égards comparable à celle dont se préoccupe l'article 21 de la loi de 1901 a déjà été réglée par la loi du 23 octobre 1884 sur les ventes judiciaires d'immeubles : cette loi accorde un dégrèvement aux ventes judiciaires d'immeubles dont *le prix principal* ne dépasse pas 2.000 fr. Or, d'après la jurisprudence à laquelle a donné lieu l'application de la loi du 23 oct. 1884, il faut entendre par prix principal, non seulement tout ce qui est versé entre les mains du vendeur ou payé en son acquit, mais encore toutes les charges que le contrat rejette sur l'acquéreur (2).

---

(1) Inst. gén. 3049.

(2) Tr. Jonzac, 5 août 1891 (J. E. 22.242, 2). — Tr. Castelsarrazin, 3 février 1893 (J. E. 24.099).

Nous pensons que cette expression doit avoir ici le même sens et la même portée. « Il y a, pour en décider ainsi, dit M. Besson, plus qu'une raison de simple analogie; c'est là un emploi légitime du procédé d'interprétation des lois, connu en doctrine sous le nom d'interprétation logique des textes (Aub. et Rau, t. I, § 40, p. 193) (1). »

Il semble que l'article 21 a entendu soustraire la réunion, en pareil cas, à tout droit fixe, c'est-à-dire en rendre l'enregistrement gratuit, sauf application, le cas échéant, du droit de transcription.

---

(1) Besson, *op. cit.*, n° 325.

CHAPITRE IV

RÉUNION AUX MAINS D'UN TIERS SIMULTANÉMENT ACQUÉREUR DE LA NUE PROPRIÉTÉ ET DE L'USUFRUIT

Comme pour les autres cas de consolidation déjà étudiés, la législation de l'an VII trouvera encore, pendant de longues années, à s'appliquer pour cette hypothèse sous le régime nouveau. C'est pourquoi, avant d'exposer ce dernier, il nous paraît utile d'établir à quelles solutions on s'était arrêté sous l'empire de la législation antérieure.

Section I. — *Régime de l'an VII*

Voici l'hypothèse: Primus, nu propriétaire, et Secundus, usufruitier d'un même immeuble, le vendent à Tertius. L'usufruit s'éteint par application de la règle « *nemini res sua servit* », en se réunissant à la propriété sur la tête de Tertius. Comment établir la perception du droit? Nous supposons, bien entendu, que Primus, ou l'un de ses auteurs, a acquitté les

droits sur la pleine propriété de l'immeuble à l'époque du démembrement.

La question est fort importante, car les ventes de l'espèce sont très fréquentes dans la pratique. Le cas le plus habituel est celui où le survivant de deux époux, légataire de l'usufruit des biens de l'époux prédécédé, se joint aux héritiers de celui-ci pour aliéner les immeubles de la succession.

Sous l'empire de la loi de frimaire, on l'a vu, du moment où le nu propriétaire avait payé, lors du démembrement, le droit de mutation sur la valeur de la pleine propriété, « l'expectative de l'usufruit circulait désormais en franchise » (Demante, II ,751) et le cessionnaire du nu propriétaire ne devait, pas plus que ce dernier, payer de nouveau, lors de la réunion de l'usufruit à la nue propriété, le droit qui avait été perçu d'avance sur la valeur de cet usufruit. Cela résultait de l'article 15, n°s 6 et 7 de la loi de frimaire. Mais ces dispositions sont exceptionnelles du principe qui soumet au droit de mutation toute cession d'usufruit (art. 4 *eadem lege*). Elles comportent donc l'interprétation restrictive. Or le bénéfice qu'elles édictent est subordonné au fait de la réunion de l'usufruit à la nue propriété sur la tête d'une personne déjà investie de cette nue propriété. Au cas de vente simultanée de ces deux éléments de la propriété, on n'est pas plus fondé à admettre la préexistence d'une acquisition de nue propriété que celle d'une acquisition d'usufruit. En conséquence, l'acquéreur étant impuissant à établir

le fait sur lequel repose le bénéfice qu'il invoque, on eût dû logiquement l'assujettir à l'impôt sur la valeur entière de la propriété (1). Mais l'Administration, sacrifiant ici la logique à l'équité, décida qu'il n'y avait aucune raison « pour ne pas appliquer ce principe (de l'immunité) à l'achat simultané, par un tiers, de la nue propriété et de l'usufruit d'un immeuble. Dans ce cas, l'acquéreur est toujours le représentant du cédant et doit profiter, comme lui, de l'exemption relative à la réunion de jouissance»(2).

En conséquence, dans notre hypothèse, on excluait de l'application du droit de vente le prix de la transmission d'usufruit, quand la vente de l'usufruit et de la nue propriété avait eu lieu moyennant des prix distincts ; si cette vente était consentie moyennant un prix unique, on déduisait la portion du prix, soit la moitié, afférente à la valeur de l'usufruit ; cela, toutes les fois que le nu propriétaire avait, à l'origine, payé le droit de mutation sur la valeur de la pleine propriété (3).

La jurisprudence était aussi très nettement fixée dans ce sens (4).

---

(1) En ce sens, Adm. belge. ; circ. du 14 février 1864 (J. E. belge, n° 9519).

(2) Sol. Rég., 23 avril 1866 (J. E. 19.365).

(3) Sol. 23 avril 1866, précitée. — Sol. 12 juin 1879 (R. P. 5460) ; 13 août 1881 (R. P. 6197) ; 20 sept. 1895 (J. E. 24.786 ; Instr. gén. 1200, § 17).

(4) Cass. (D. 58, 1, 438 ; 78, 1, 145).

La solution libérale de l'Administration était d'une application absolue; on ne distinguait pas entre les cessions à titre onéreux et à titre gratuit ; pour toutes on restreignait la perception, le cas échéant, à la seule valeur de la nue propriété.

La solution était moins certaine lorsque les parties *reportaient l'usufruit sur le prix* par une clause expresse du contrat, soit que l'acquéreur s'obligeât à servir, chaque année, à l'usufruitier les intérêts du prix de vente payable seulement à la mort de ce dernier, soit que le nu propriétaire touchât comptant le prix de vente, mais à la charge d'en servir les intérêts à l'usufruitier.

Après avoir étendu à ce cas la solution précédente (1), l'Administration revint brusquement sur cette appréciation et n'admit plus dans notre hypothèse la déduction de la valeur de l'usufruit. En effet, disait-elle, « du moment où l'usufruit se trouve reporté sur le prix, il *n'est pas éteint*, et, par suite, l'acte n'opère pas réunion de l'usufruit à la nue propriété (2). »

La nouvelle thèse de l'Administration n'était pas fondée. Il n'est pas exact, à notre sens, de soutenir que l'usufruit se trouve reporté sur le prix lorsque l'usufruitier primitif, au lieu d'une portion du capital, reçoit les intérêts du prix (que ces intérêts

---

(1) Sol. Rég. 21 octobre 1866 (J. E. 18.160).
(2) Sol. 30 juin 1867 (J. E, 18.419, § 8).

lui soient payés directement par l'acquéreur ou qu'ils lui soient servis par le nu propriétaire). Il n'y a pas même un usufruit nouveau créé aux lieu et place de l'ancien; ce n'est pas être usufruitier d'une somme, d'une créance, que d'avoir simplement droit aux intérêts de cette somme, de cette créance, sans en avoir, en même temps, la libre disposition. Il n'y a pas plus d'usufruit sur le prix qu'il n'y en a sur l'immeuble : il n'y en a sur rien.

D'ailleurs, à supposer qu'il y ait réellement report d'usufruit sur le prix, nous n'en combattrions pas moins la thèse de l'Administration. En effet, aux termes de l'article 31 de la loi de frimaire an VII, les droits sur les actes emportant transmission de propriété ou d'usufruit de meubles ou d'immeubles sont dus par l'acquéreur ; d'où il résulte que c'est relativement à l'acquéreur de l'usufruit et de la nue propriété que la perception doit être établie. Or il est incontestable que, sur la tête de ce dernier, l'usufruit s'est réellement éteint par consolidation : peu importe, d'ailleurs, pour la perception, la stipulation accessoire relative à la répartition du prix entre les vendeurs.

La doctrine que nous critiquons n'obtint aucun succès devant les tribunaux où elle fut invoquée. Ceux-ci concluaient que, même dans notre hypothèse, il y avait lieu d'exclure de l'application du droit de vente la portion du prix afférente à la valeur de l'usufruit, toutes les fois que le nu propriétaire avait, à l'origine, payé le droit de mutation sur la valeur

de la toute propriété. Sauf un jugement du tribunal de Nice (1) qui consacra ses prétentions, la Régie ne recueillait partout que des échecs (2).

Devant cette réprobation générale l'Administration a fini par revenir à sa première doctrine; il résulte de ses décisions les plus récentes qu'elle autorise la déduction de l'usufruit, même au cas de report sur le prix (3).

D'ailleurs, les dispositions de la loi de 1901, en supprimant la théorie du payement anticipé des droits afférents à l'usufruit, ont mis fin, du même coup, aux difficultés de l'espèce qui résultaient précisément de cette théorie.

Section II. — *Régime actuel*

Désormais, la règle à suivre en cas de vente simultanée de la nue propriété et de l'usufruit d'un bien au même acquéreur dépendra de l'époque à laquelle s'est effectué le démembrement de la propriété.

Si ce démembrement a eu lieu depuis la mise en vigueur de la loi de 1901, rien de plus simple : comme la nue propriété n'a supporté alors le droit de

---

(1) Tr. Nice du 4 juin 1883 (R. P. 6.197).

(2) Tr. Seine, 6 janvier 1882 (R. P. n° 5.877). — Orléans, 25 janvier 1882 (R. P. 5.878). — Naquet, *op. cit.*, I, n° 160, et II, n° 695. — Garnier, v° *Usufruit*, n° 50.

(3) Sol. Régie, 20 sept. 1895 (J. E. 24.786).

mutation que sur sa valeur propre, sans aucune addition pour l'expectative de l'usufruit, la transmission ultérieure de cet usufruit ne saurait être affranchie d'un impôt qu'elle n'a pas encore acquitté. En conséquence, la transmission ultérieure et cumulative de l'usufruit et de la nue propriété est passible du droit de mutation sur la totalité du prix stipulé, sans aucune déduction de la valeur de l'usufruit. Il n'y a pas d'ailleurs à tenir compte de la nature de la mutation qui a démembré la propriété. Qu'il s'agisse d'une succession, d'une donation, d'un échange ou d'une vente, pourvu que le démembrement soit postérieur à 1901, la vente ou la donation cumulative de la nue propriété et de l'usufruit au profit d'un tiers donnera toujours ouverture à l'impôt sur l'intégralité du prix stipulé ou sur la capitalisation du revenu des biens donnés au denier 20 ou 25.

Mais, si le démembrement de la propriété remontait à une époque antérieure à la mise en vigueur de la loi de 1901, il faudrait, même sous le nouveau régime, continuer à déduire la valeur de l'usufruit du prix de la vente ou du montant de la donation, conformément aux solutions que nous rappelions au début de ce chapitre.

Observation. — Dans l'hypothèse où la mutation de la nue propriété doit seule être assujettie au droit proportionnel, pour liquider ce droit le receveur sera-t-il admis à évaluer d'office cette nue propriété conformément au barême établi par l'article

13, 2°? Devra-t-il, au contraire, provoquer une déclaration estimative des parties dans les conditions prescrites par l'article 16 de la loi de frimaire? Lui faudra-t-il enfin calculer l'impôt, d'après les principes de la loi de l'an VII, sur la moitié de la valeur de la pleine propriété, sans avoir égard à l'âge de l'usufruitier?

La question est de nature à se poser toutes les fois qu'il s'agira d'une vente moyennant un prix unique s'appliquant indistinctement à la nue propriété et à l'usufruit, ou d'une donation.

D'une solution de l'Administration, en date du 29 octobre 1902, il résulte que le receveur doit, en pareil cas, demander aux parties de dégager, par une ventilation, la portion du prix global ou de la valeur entière applicable à la nue propriété transmise (1).

Si donc un adjudicataire acquiert simultanément, pour un prix unique, la nue propriété et l'usufruit d'un immeuble, il ne nous semble pas que le receveur puisse, le cas échéant, lui appliquer d'office la faveur de l'article 21 de la loi nouvelle (2) dès lors que le prix unique n'est pas supérieur à 4.000 fr. Il résulte, en effet, de la solution précitée, confirmée

---

(1) Sol. Rég. 29 oct. 1902 (Instr. gén. 3.099, § 12). — Tr. Seine, 4 déc. 1903 (R. P. n° 10.684). — Contra : Garnier, R. P., art. 10.002, n° 34.

(2) Cet article exempte du droit fixe de 4 fr. 50 les réunions d'usufruit opérées par acte dont le prix principal ne dépasse pas 2.000 fr. (V. supra, p. 185 s.).

du reste par le jugement du tribunal de la Seine cité en note, que la valeur de l'usufruit n'est pas, dans notre hypothèse, régie par la législation ancienne, c'est-à-dire égale dans tous les cas à celle de la nue propriété.

La part du prix total afférente à l'usufruit devra faire l'objet d'une ventilation par les parties (1).

---

(1) Contra : Garnier, R. P., art. 10.002, n° 48. — Besson, *op. cit.*, n° 324. — Dans notre sens : Maguéro, *Suppl.*, n° 39. 11.

CHAPITRE V

RÉUNION DE LA NUE PROPRIÉTÉ A L'USUFRUIT

Il n'a été question dans tout ce qui précède que de la consolidation proprement dite, c'est-à-dire de l'acquisition de l'usufruit par le nu propriétaire. Mais nous avons vu que la consolidation est également possible dans la personne de l'usufruitier : c'est alors l'usufruitier qui achète les droits du nu propriétaire.

Ce mode de consolidation reste en dehors des prévisions expresses de la loi nouvelle. Les règles de perception en vigueur sous l'empire de la législation antérieure doivent, en conséquence, continuer à être observées sous la restriction, toutefois, que la valeur imposable de la nue propriété transmise doit être évaluée sur les bases du barême transcrit plus haut (V. p. 93) si la consolidation résulte d'un échange, d'une donation entre vifs ou d'une mutation par décès. S'il s'agit, au contraire, d'une cession à titre onéreux et comportant l'expression d'un prix, c'est ce prix augmenté des charges qui exprimera la valeur de la nue propriété (art. 13, 1°).

Aux termes de l'article 15, n° 8, deuxième alinéa de la loi du 22 frimaire an VII, « lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit, acquerra la nue propriété, il payera le droit d'enregistrement sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit. » Cette disposition conserve toute sa force sous le régime nouveau et s'appliquera, comme par le passé, à tous les cas où il y a réunion de la nue propriété à l'usufruit, de quelque manière qu'elle s'opère, que ce soit à titre gratuit ou à titre onéreux, par l'effet d'un legs ou d'une dévolution héréditaire (1).

Cette disposition est toute naturelle. L'usufruitier a payé le droit pour son usufruit quand il en a été investi à l'époque du démembrement de la propriété ; il n'y a aucune raison, même en se plaçant dans le système de l'an VII, pour le lui faire payer encore quand il achète la nue propriété ; mais il n'a rien payé pour celle-ci, il doit donc le faire quand il l'achète ; rien encore de plus juste.

Suivant la remarque de l'inst. 3049, l'époque du démembrement, qui joue un rôle capital dans l'établissement de la perception sur les réunions de l'usufruit à la nue propriété, devient indifférente dans l'hypothèse actuelle.

Vente de nue propriété : Prix payable sans intérêts au décès de l'usufruitier. — Si l'usufruitier achète

(1) Sol. 19 avril 1826 (I. G. 1200, § 17 ; J. E. 8391) ; 10 avril 1872 ; 23 juillet 1877 ; 23 mars 1880.

la nue propriété moyennant un prix payable à son décès, sans intérêts jusque-là, on pourrait croire que le prix stipulé représente la valeur de la pleine propriété — puisque la charge d'usufruit est réduite à néant par la dispense d'intérêts — et par suite, qu'il y a lieu pour la liquidation du droit de mutation de déduire de la totalité du prix exprimé la portion de ce prix afférente à l'usufruit.

La même question se posait déjà sous l'empire de la loi de frimaire. Le tribunal de Parthenay avait jugé que, dans cette hypothèse, il fallait, en effet, exclure de l'application du droit de mutation la portion du prix afférente à la valeur de l'usufruit (1). Mais la Cour de cassation, par deux arrêts successifs, a décidé qu'une pareille vente est passible du droit de mutation à titre onéreux sur la totalité du prix exprimé, sans déduction de la portion afférente à l'usufruit (2). Ces deux arrêts ont été rendus à l'occasion de transmissions de nue propriété immobilière. Mais, par un précédent arrêt intervenu en matière mobilière, la Cour avait déjà statué dans le même sens (3). La règle de perception qui en résulte est donc absolument générale. Elle est applicable après comme avant la promulgation de la loi de 1901.

---

(1) Tr. Parthenay, 16 février 1853 (D. 54, 3, 88).

(2) Cass., 9 avril 1872 (S. 72,1,140); 30 avril 1884 (S. 85,1,37 ; I. G. 2700. § 5).

(3) Cass., 30 nov. 1869 (S. 70, 1, 136 ; I. G. 2398, § 3).

Licitation. — Déduction de la valeur de l'usufruit. — Cette solution est assurément très rigoureuse ; elle est basée sur l'article 15, § 6 de la loi de frimaire aux termes duquel le droit de vente est dû sur l'*intégralité du prix porté à l'acte* sans qu'il y ait à faire état des clauses dont l'effet serait de diminuer la valeur de ce prix. L'Administration et la jurisprudence n'ont pas cru devoir l'étendre en dehors du cas expressément visé par l'art. 15, 6°, c'est-à-dire en dehors de la vente amiable. Notamment il est admis que, dans le cas où le titulaire de l'usufruit y réunit la nue propriété par voie de licitation, il faut déduire du prix d'adjudication, pour la perception de l'impôt, la valeur de l'usufruit. En effet, il est incontestable que, dans l'hypothèse d'une adjudication sur licitation, le prix de l'adjudication englobe la valeur de l'usufruit et celle de la nue propriété du bien licité. Il y a donc lieu de tenir compte des droits en usufruit de l'adjudicataire sur ce bien et de limiter la perception à ce qui est réellement acquis par lui, c'est-à-dire à la valeur de la nue propriété (1). La loi de 1901 ne porte aucune atteinte à cette règle de perception.

Comment, dans cette hypothèse, devra-t-on fixer

---

(1) Cass., 30 sept. 1826 (I. G. 1200, § 17) ; 10 mai 1848 (I. G. 2188) ; 9 août 1870 (I. G. 2414, § 6). — Sol. 18 janvier 1896 (J. E. 25.025).

la valeur de la nue propriété acquise, seule passible du droit du mutation ?

Sous le régime antérieur à 1901, l'usufruit devant toujours être évalué à la moitié de la nue propriété, on faisait porter l'exonération du droit sur la moitié du prix de la licitation. Mais la loi nouvelle, on l'a vu, a inauguré une évaluation plus rationnelle de l'usufruit, conformément au barême établi dans son article 13, 2°.

Nous pensons qu'on ne peut pas plus invoquer la règle précédemment suivie sous le régime de frim. que recourir au barême précité.

En effet, ce barême vise limitativement les échanges et les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'effectuent par décès. Il semble dès lors que la seule base légale de la perception est la déclaration estimative des parties prévue par l'art. 16 de la loi de frimaire (1).

Si la licitation portait sur des biens de diverse nature tels que des créances, rentes ou pensions, pour lesquelles la loi a établi des modes d'évaluation spéciaux, et des immeubles et meubles ordinaires, nous pensons qu'après la détermination de l'usufruit des rentes, créances, etc., opérée conformément à l'art. 13, 3°, les parties seront fondées à

---

(1) En ce sens Sol. Rég. 17 février 1902 (I. G. 3080, n° 14 ; R. P., art. 10.183).

faire connaître, par une ventilation, la portion du prix afférente à l'usufruit des autres biens.

Quant au droit de transcription au cas de cession entre vifs de la nue propriété à l'usufruitier, il se liquide toujours conformément aux règles antérieurement suivies.

Lorsque *l'usufruitier partiel* d'un immeuble en acquiert la pleine propriété sur licitation, le droit de transcription de 1 fr. 50 0 0 est exigible sur la totalité du prix, sans aucune déduction pour la valeur de l'usufruit. En effet, si une pareille licitation est simplement déclarative de droits en ce qui concerne l'usufruit du bien licité, par contre elle présente, en ce qui touche la nue propriété, le caractère translatif d'une vente de nature à être transcrite en vue de la purge; il n'existe aucune indivision entre l'usufruitier et le nu propriétaire d'un même bien. Et comme, à la différence du droit de mutation, la taxe de transcription est regardée comme indivisible, c'est sur le prix intégral de l'adjudication que cette taxe doit être perçue (1).

Cela est vrai, à plus forte raison, lorsque *l'usufruitier de la totalité* d'un immeuble en acquiert la pleine propriété sur licitation, attendu qu'il n'existait aucune indivision entre lui et le nu propriétaire (2).

---

(1) Cass., 30 nov. 1885 (I. G. 2724, § 2; J. E. 22.553; D. 86, 1, 86).

(2) Cass., 15 janv. 1867 (I. G. 2357, § 1; J. E. 18.296; D. 67, 1, 158); 27 juil. 1869 (J. E. 28.769, n° 3; D. 71, 1, 171); 4 août 1869 (I. G. 2393, § 7; J. E. 18.808; D. 70, 1, 37).

Droit de transcription. — Assurant la publicité des transferts de propriété immobilière entre vifs, et produisant des effets juridiques importants réglés par le législateur civil, la transcription présente incontestablement, tant pour l'aliénateur que pour l'acquéreur et pour les tiers, un service considérable. Et l'on ne peut nier que ce service ne justifie la perception d'un impôt. Le principe a été reconnu par la loi du 9 vendémiaire an VI, qui portait : « Il sera établi au profit du Trésor public, et perçu par les receveurs d'enregistrement, un droit proportionnel de 1 fr. 50 0/0 sur le prix intégral des mutations que les nouveaux possesseurs voudront purger d'hypothèques (art. 62.) », et par la loi du 21 ventôse an VII, prescrivant de percevoir, conformément à l'art. 62 précité, un droit sur la transcription des actes emportant mutation de propriété immobilière (art. 19). L'art. 52 de la loi du 28 avril 1816 renferme la disposition suivante : « Le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles (qui, d'après la loi de frimaire, était de 4 0/0) est fixé à 5 fr. 50 0/0 (1), mais la formalité de la transcription au bureau des hypothèques ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel. »

Ce texte a été modifié en ce qui concerne la taxe payable au bureau des hypothèques, par une loi

(1) 7 0/0 depuis la loi du 22 avril 1905 (V. supra, p. 64).

récente du 27 juillet 1900 qui remplace le droit fixe ancien par un droit proportionnel qui est, en principe, de 0 fr. 25 0 0 sur le montant du prix ou de la valeur du bien transmis. Actuellement les droits de transcription sont de deux sortes : 1° un droit proportionnel de 1 fr. 50 0 0 dont le recouvrement est confié aux receveurs qui l'encaissent au moment de l'enregistrement des actes qui y sont assujettis; 2° un droit fixe, qui a été remplacé par une taxe proportionnelle, laquelle est perçue à la conservation des hypothèques. Bien que la loi de 1816 ait attribué aux receveurs de l'enregistrement la mission de percevoir le droit de transcription de 1 fr. 50 0/0, il y a lieu de remarquer que l'article 61 de la même loi autorise le conservateur à en exiger le payement toutes les fois qu'un acte présenté à la transcription n'a pas été assujetti, pour une cause quelconque, à ce droit, lors de l'enregistrement. La jurisprudence de la Cour de cass. est actuellement bien fixée dans ce sens (Cass., 1er avril 1884 : I. G. 2700, § 2).

Le droit de transcription ne devait être perçu, originairement, que lors de la transcription et dans le cas seulement où la transcription était volontairement requise (1).

On était alors sous le régime de la loi du 11 brumaire an VII qui avait institué la *transcription des aliénations.*

---

(1) L. 21 ventôse an VII, art. 25.

Dans le but de procurer aux créanciers hypothécaires le plus de sécurité possible, cette loi décidait que tout propriétaire d'un immeuble serait réputé en avoir conservé la propriété, alors même qu'il l'aurait précédemment aliéné, tant que l'acte d'aliénation n'aurait pas été transcrit ; notamment la transcription était nécessaire pour arrêter le cours des inscriptions du chef du précédent propriétaire. Mais le Code civil a, de l'avis très général, abandonné le système de la transcription. D'après les textes primitifs du Code, l'aliénation devient par elle-même opposable aux créanciers hypothécaires de l'aliénateur et suffit à arrêter le cours des inscriptions du chef de ce dernier, sans avoir besoin d'être transcrite (1). A part la transcription des donations (art. 939), le Code civil a réduit la transcription au rôle de premier acte de la purge (art. 2181).

Les acquéreurs d'immeubles n'étant plus obligés de transcrire pour se protéger contre les concessions d'hypothèques émanant des précédents propriétaires, s'en dispensaient pour éviter le payement du droit de transcription qui est, on l'a vu, assez élevé. Cela ne faisait pas l'affaire du Trésor, qui voyait diminuer ses recettes. Afin de les conserver, on fit insérer dans le Code de procédure civile, qu'on préparait alors, deux dispositions aux termes desquelles l'aliénation ne suffisait plus, par elle-même, à arrê-

---

(1) Avis du Cons. d'Etat, 11 fructidor an XIII (29 avril 1805).

ter le cours des inscriptions hypothécaires, la transcription seule faisant courir le délai de quinzaine à l'expiration duquel ce cours cessait (art. 834 et 835). La transcription redevenait ainsi fort utile pour mettre les acquéreurs d'immeubles à l'abri de tout péril.

Mais on remarqua qu'en raison de l'élévation du droit de transcription, les parties, à leur propre détriment, ne transcrivaient pas assez. C'est pour cette raison, et plus encore dans un intérêt fiscal, que la loi budgétaire du 28 avril 1816 (art. 54) décida que désormais le droit de transcription serait exigé par le receveur de l'enregistrement en même temps que le droit de mutation, que l'on transcrivît ou non. « Dans tous les cas où les actes seront de nature à être transcrits au bureau des hypothèques, le droit sera augmenté de 1,50 0/0 et la transcription ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel » (art. 54). Mais, dans cet article, le législateur n'a-t-il fait qu'innover quant au mode de perception, les conditions d'exigibilité du droit restant les mêmes, ou bien a-t-il en même temps élargi les bases de l'impôt ?

Grave question définitivement résolue en jurisprudence, mais qui, en doctrine, divise encore les meilleurs esprits. Si l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 n'a pas eu pour objet d'élargir les bases de l'impôt, d'en modifier les conditions d'exigibilité, nous dirons que le droit de transcription, aujourd'hui comme sous l'empire de la loi du 21 ventôse

an VII, n'atteint que les actes emportant mutation de *propriété immobilière*. Si, au contraire, nous donnons aux mots « dans tous les cas où les actes sont de nature à être transcrits » le sens que leur attribue la jurisprudence, si nous entendons par là que le droit de 1 fr. 50 0/0 devient exigible par cela seul que la transcription offre aux parties une utilité quelconque, nous devrons accorder l'exigibilité de ce droit dans beaucoup de cas où la loi de ventôse an VII ne l'aurait pas édictée.

Pour nous renfermer exclusivement dans la matière qui fait l'objet de notre chapitre III, nous avons vu que les diverses causes pour lesquelles l'usufruit prend fin peuvent se diviser, notamment, en deux catégories : celles qui éteignent l'usufruit *erga omnes*, d'une manière absolue, et celles qui n'affectent pas les droits hypothécaires consentis sur l'usufruit à des tiers. Nous avons cité comme produisant ce dernier résultat la cession à titre gratuit ou à titre onéreux consentie par l'usufruitier au nu propriétaire, la renonciation unilatérale de l'usufruitier, et sa déchéance pour abus de jouissance. En effet, l'usufruitier dont le droit est hypothéqué ne peut rien faire qui nuise à son créancier hypothécaire. S'il renonce à son usufruit en fraude des droits de ses créanciers, ceux-ci peuvent intenter l'action Paulienne contre sa renonciation, qui ne sera jamais opposable aux créanciers hypothécaires (art.

622) (1) .A l'égard de ceux-ci l'usufruit est réputé existant et continuera, fictivement, jusqu'à son terme naturel. Il en est de même au cas de consolidation : l'usufruit ne s'éteint même pas, il sommeille. Confondu avec la nue propriété, sur la tête du nu propriétaire, il conserve son individualité propre à l'égard des créanciers hypothécaires. De même, enfin, la cessation de l'usufruit pour abus de jouissance n'entraîne pas son extinction *absolue ;* on s'accorde à décider qu'en employant cette expression la loi a entendu dire non pas que l'usufruit serait éteint même au regard des tiers, mais qu'il ferait retour pur et simple au nu propriétaire sans que l'usufruitier reçoive l'équivalent de son droit. Mais les remaniements que l'article 618 a subis, à la demande du Tribunat et du Conseil d'Etat, ont rendu douteuse l'intention du législateur.

Les auteurs sont divisés sur le point de savoir si la déchéance pour cause d'abus de jouissance entraîne par elle-même la disparition des hypothèques et droits réels acquis par des tiers sur l'usufruit du chef de l'usufruitier.

D'après certains auteurs (Demolombe, *Cours de Code Napoléon*, X, n° 750. — Demante, *Cours analytique de droit civil*, II, n° 465 bis. — Naquet, *op.*

---

(1) Cet article soulève une difficulté spéciale aux conditions d'exercice de l'action Paulienne (Cf. Planiol, t. II, n° 313. — Vigié, t. II, n° 1250).

cit., n° 166. — Planiol, II, n° 3414. — Mourlon, *Transcription*, n° 536. — Verdier, *Transcription*, n° 430. — Baudry-Lacantinerie et Chauveau, *Des biens*, 1896, n° 758, p. 483. — Baudry et De Loynes, *Des privilèges et hypothèques*, II, n° 926), dans notre hypothèse, l'extinction de l'usufruit étant absolue, *in rem*, opposable aux tiers, les hypothèques consenties par l'usufruitier s'évanouissent *ipso jure ;* la purge est inutile pour les faire disparaître, de sorte que le jugement qui prononce la déchéance de l'usufruitier n'étant pas un acte de nature à être transcrit, il n'y a pas lieu à la perception du droit de transcription.

D'excellents auteurs estiment, au contraire, que la déchéance de l'usufruitier est inopérante à l'égard des tiers, de sorte que les créanciers hypothécaires conservent leurs hypothèques nonobstant l'extinction judiciaire de l'usufruit (Proudhon, *op. cit.*, n°s 2476 et 2492. — Laurent, *op. cit.*, VII, n° 86. — Huc, *Commentaire théorique et pratique du Code civil*, IV, sous art. 618, n° 248). Pour ces auteurs la déchéance n'est rien autre chose qu'une véritable peine infligée à l'usufruitier qui n'a pas exécuté ses obligations ; or il est de principe que les peines demeurent exclusivement personnelles aux coupables et ne rejaillissent pas sur les tiers (Comp. art. 954, 958 et 960 C. civ.). La formalité de la transcription est donc nécessaire pour purger ces hypothèques et le fisc est fondé à exiger le droit de transcription.

Dans toutes les hypothèses précédentes, on voit se réaliser cette situation anormale qu'une personne

a la pleine propriété d'un immeuble dont l'usufruit seul est hypothéqué. — Mais c'est seulement dans le cas de consolidation qu'il y a transmission par l'usufruitier au nu propriétaire, « mutation de propriété immobilière » selon l'expression de la loi de ventôse.

Il n'y a pas toujours mutation en cas d'extinction pour abus de jouissance ; il n'y en a jamais à suite de renonciation unilatérale de l'usufruitier. Si donc nous admettons que les conditions d'exigibilité du droit de transcription sont demeurées ce qu'elles étaient sous la loi de ventôse, nous écarterons la perception de ce droit dans certains cas d'extinction anormale d'usufruit; nous l'exigerons dans tous, si nous admettons le contraire.

La question de savoir quelle portée doctrinale attribuer à l'art. 54 de la loi du 28 avril 1816 nous laisse fort perplexe. Deux systèmes sont en présence et voici comment raisonnent les partisans du premier :

A priori, il serait étrange que le législateur de 1816 ait employé cette formule si compréhensive : « dans tous les cas où les actes sont de nature à être transcrits », pour exprimer que les conditions d'exigibilité du droit continueraient à être celles qui sont indiquées dans l'art. 25 de la loi du 27 ventôse an VII. D'après cette loi, le droit de transcription n'était exigible que dans un seul cas, lorsque l'acte emporte mutation de propriété immobilière. Donc le législateur, lorsqu'il parle de « tous les cas où les actes sont de nature à être transcrits », ne

vise pas uniquement celui qui est indiqué dans la loi de ventôse, mais encore tous ceux où la transcription présente un intérêt quelconque aux parties.

On ajoute qu'il n'y a aucun motif de raison pour faire du droit de transcription un droit qui ne puisse être perçu qu'à la suite du droit de mutation ; ce dernier droit se perçoit très fréquemment sans aucune addition du droit de transcription, comme dans les soultes de partage, les jugements portant résolution d'une vente d'immeubles faute de payement du prix, d'une donation d'immeubles pour inexécution des charges, etc... Enfin on invoque l'art. 52 de la loi du 28 avril 1816, aux termes duquel le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles est fixé à 5 fr. 50 0/0. De l'avis de tout le monde cette disposition a eu pour but de fondre le droit de mutation et le droit de transcription en un droit unique, en sorte que l'un ne puisse plus être séparé de l'autre. Et l'on conclut, *a contrario*, que les autres actes sont frappés d'un droit de transcription s'ajoutant au droit d'enregistrement mais conservant sa nature propre, et gouverné par des règles spéciales et indépendantes de celles qui régissent la perception du droit de mutation.

Tels sont les éléments de décision qui paraissent avoir entraîné la jurisprudence, aujourd'hui très attachée à ce premier système.

De son côté, le système contraire présente les arguments de texte suivants :

L'article 54 porte que, « dans tous les cas où les actes seront de nature à être transcrits, le droit sera *augmenté* de 1 fr. 50 0/0. » Ce mot *augmenté* n'indique-t-il pas de la façon la plus claire que le droit de transcription sera ajouté au droit de mutation ? Aux termes de l'art. 61 (L. 28 avril 1816), lorsque le droit a été perçu par anticipation par le receveur de l'enregistrement, comme le prescrivent les art. 52 et 54 (*eadem lege*), la transcription a lieu moyennant le droit fixe de 1 fr. (V. supra). Or cet article, incontestablement applicable dans tous les cas où il peut y avoir lieu à la perception du droit de transcription, ne vise, comme l'art. 25 de la loi de ventôse, que « les actes de transmission d'immeubles et droits immobiliers susceptibles de transcription. »

Quelle que soit la préférence que l'on puisse donner à l'un ou l'autre système, l'intérêt de la question, ainsi que nous l'avons déjà observé, est purement doctrinal. Il est aujourd'hui constant que le droit de transcription a acquis dans notre Droit, par interprétation de l'art. 2181 du Code civil, une valeur propre en matière de purge, indépendamment de toute utilité au point de vue du transfert de la propriété ou des droits réels immobiliers. Les actes qui sont de nature à être transcrits d'après la jurisprudence sont :

1° Ceux qui contiennent au point de vue civil mutation d'immeubles;

2° Ceux dont la transcription est utile au point de vue de la purge.

Le droit de transcription doit être ajouté au droit d'enregistrement, quelle que soit la raison pour laquelle l'acte est de nature à être transcrit. La Cour de cassation a consacré ce principe dans les circonstances les plus diverses. Elle l'a appliqué notamment aux transports ou cessions de rentes constituées avant la loi du 11 brumaire an VII et qui, sous l'empire de la législation antérieure, se trouvaient susceptibles d'hypothèques (1) ; à la donation de portion d'immeubles indivis entre le donateur et le donataire, bien qu'elle ait pour effet de faire cesser l'indivision (2) ; à l'abandon par le mari à sa femme d'immeubles de la communauté en remploi de ses propres aliénés (3) ; à la renonciation à un legs d'usufruit de biens immeubles et après son acceptation (4) ; à l'adjudication d'immeubles héréditaires quoiqu'elle ait été faite à un héritier, si cet héritier est mineur ou s'il n'a accepté la succession que sous bénéfice d'inventaire (Cass., ch. réunies, 12 janv. 1876 : S. 76,1,81, et les arrêts rapportés notes 1 et 2 (req.); 5 mars 1894 : S. 95,1,149 ; D. 94,1,149) ; à l'adjudication au légataire particulier d'une part

---

(1) Cass., 22 déc. 1823 (S. 24,1,155) ; 12 mai 1824 (S. 24,1, 316) ; 4 mars 1828 (S. 28,1,161).

(2) Cass., 5 mai 1841 (S. 44,1,434).

(3) Cass., 3 juillet 1850 (S. 50,1,678) ; 18 avril 1853 (S. 53,1, 335) ; 7 juin 1853 (S. 53,1.505).

(4) Cass., 6 août 1823 (Dall., *Jurispr. gén.*, v° *Enreg.*, n° 5992 note 1) ; 6 janv. 1830 (S. 30, 1,50) ; 18 nov. 1851 (S. 51,1,769).

indivise d'un immeuble, de la totalité de cet immeuble (Cass., 6 février 1889: S. 89,1,385; 28 déc. 1897: S. 98,1,145); à l'adjudication sur licitation d'immeubles d'une succession prononcée au profit du légataire de la quotité disponible en concours avec un héritier à réserve (Cass., 12 mai 1897: S. 98,1,198).

Dans tous ces cas, la Cour a reconnu qu'il y avait lieu de faire application de l'art. 54 de la loi du 28 avril 1816, de percevoir en conséquence le droit de 1 fr. 50 0/0 parce que la transcription était nécessaire, soit pour assurer la transmission de la propriété au regard des tiers, soit pour purger les privilèges et hypothèques dont la propriété pourrait être grevée.

« Attendu, porte un arrêt du 28 juillet 1862, qu'à la différence de la loi du 21 ventôse an VII, qui, par son article 25, n'imposait le droit de transcription de 1 fr. 50 0/0 que sur les actes emportant mutations de propriétés immobilières, la loi du 28 avril 1816 (art. 52 et 54) impose ce droit, lors de l'enregistrement, aux actes qui seront de nature à être transcrits; qu'ainsi, sous l'empire de cette dernière loi, le droit de transcription peut être perçu lors de l'enregistrement sur les actes dont, *quoiqu'ils ne soient pas translatifs mais simplement déclaratifs de propriété, la transcription peut avoir un véritable intérêt.* »

L'arrêt du 6 février 1889 précité n'est pas moins catégorique. « Il suffit pour donner ouverture à ce droit (proportionnel de transcription), lit-on dans

cet arrêt, *qu'il y ait intérêt à transcrire*, et l'existence de cet intérêt est la conséquence de cet acte, sans qu'il y ait lieu de rechercher si, en fait, il existe ou non des hypothèques sur les parts acquises par la licitation. »

Il faut donc tenir pour constant, en pratique, que le droit de transcription est entièrement distinct du droit de mutation ; ces deux droits sont différents par leur objet ; ils sont indépendants l'un de l'autre quoique le règlement de l'un serve de base au règlement de l'autre : alors même qu'il n'y aurait pas ouverture au droit de mutation, mais à celle d'un simple droit fixe, le droit de transcription peut et doit être exigé, suivant l'article 54, L. 28 avril 1816, sur tout acte qui est de nature à être transcrit.

Cela étant, la cession volontaire de l'usufruit (consolidation), la renonciation unilatérale de l'usufruitier et sa déchéance pour abus de jouissance sont passibles du droit de transcription, même dans le cas où le droit de mutation ne le serait pas. Tous ces actes, en effet, laissent subsister les hypothèques précédemment inscrites sur l'usufruit. Par suite, le nu propriétaire peut avoir intérêt à les purger, et il a le droit de le faire puisqu'il n'est obligé qu'en qualité de tiers détenteur. Or, pour les purger, il faut avant tout qu'il fasse transcrire son titre.

Mais, de même que la cession de l'usufruit au nu propriétaire n'encourt le droit de mutation qu'autant que ce droit n'a pas été perçu par anticipation, à l'époque où s'est opéré le démembrement de la

propriété, de même le droit de transcription n'est exigible qu'autant qu'il n'a pas été acquitté d'avance avec le droit d'enregistrement lui-même. Dans le cas contraire, la reconstitution est simplement passible du droit fixe, notamment dans l'hypothèse où le démembrement est antérieur à 1901 et procède d'une vente sous réserve d'usufruit au profit du vendeur, d'une donation entre vifs ordinaire, d'un partage anticipé, le tarif appliqué à ces divers contrats comprenant à la fois le droit de transcription et le droit de mutation.

La règle étant posée, il nous paraît inutile d'en suivre les nombreuses applications pratiques. Dans tous les cas, pour savoir si le droit de transcription est exigible ou non, il suffira de se reporter à la mutation originaire et de rechercher si le droit perçu par avance, pour la réunion ultérieure de l'usufruit, comprenait ou non le droit de transcription.

Il est pourtant un cas important à signaler : c'est celui où l'usufruit a été séparé par suite d'une succession ouverte avant 1901. Dans cette hypothèse, le nu propriétaire a payé, lors de la déclaration, le droit de mutation exigible sur la nue propriété, et, par anticipation, le droit afférent à la réunion de l'usufruit à cette nue propriété. La consolidation ne donne lieu, en conséquence, qu'au droit fixe de 4 fr. 50 ; mais, comme le droit de transcription, spécial aux contrats, n'a pas été payé lors du démembrement de la propriété avec celui de mutation, il s'ensuit qu'il doit être nécessairement acquitté au

moment de la reconstitution de cette même propriété (1).

Le droit de transcription est liquidé sur la valeur de l'usufruit au jour de la consolidation. Si la consolidation procède d'une cession à titre onéreux, le prix sera tout naturellement indiqué comme base d'impôt. Si elle résulte d'une donation ou d'un échange, il conviendra de déterminer la valeur imposable de l'usufruit en tenant compte de l'âge de l'usufruitier, suivant la graduation établie par le barême cité plus haut (V. p. 93).

Ici se placerait l'examen d'une question difficile et fort importante : la question de savoir si le droit de transcription est divisible ou indivisible. Une discussion, pour être complète, exigerait de longs détails et nous conduirait beaucoup trop loin.

Nous terminons par une remarque spéciale au cas où l'usufruit s'éteint par la renonciation unilatérale de l'usufruitier. La pratique administrative est établie en ce sens qu'une semblable renonciation n'est pas translative et, par suite, échappe légalement au droit de transcription, aussi longtemps qu'elle n'a pas été acceptée expressément ou tacitement par le nu propriétaire (2).

Les auteurs du Dictionnaire (D. E. v° *Usufruit,*

---

(1) V. supra, p. 183.

(2) Sol. 23 février 1892 (J. E. 23.965). — Pontoise, 10 avril 1893 (J. E. 24.192). — Tr. Bordeaux, 7 juin 1899 (J. E. 25 773).

n° 726) approuvent cette solution par ce motif que la renonciation unilatérale de l'usufruitier, pour devenir irrévocable à l'égard du nu propriétaire, doit toujours être acceptée par ce dernier.

M. Garnier (1) s'est élevé, avec force et avec raison, contre cette interprétation qui, dit-il en substance, confond tout, embrouille tout, la consolidation avec la renonciation, la renonciation avec la consolidation. La renonciation ne constitue, dit-on, *qu'un projet de cession, une proposition non encore convertie en contrat.* Il s'agit d'une renonciation unilatérale, et l'on raisonne comme s'il s'agissait d'un contrat à intervenir entre l'usufruitier et le nu propriétaire. Il s'agit d'une renonciation qui éteint l'usufruit *sans le transmettre,* et l'on parle de *cession,* de *projet de cession de l'usufruit.*

Nous pensons, avec M. Garnier, que la consolidation et la renonciation sont deux causes d'extinction de l'usufruit absolument distinctes. Le Code s'occupe de la consolidation dans son article 617; il s'occupe de la renonciation dans l'art. 621. D'ailleurs, fût-il muet sur la renonciation, elle n'en serait pas moins une cause d'extinction, car la faculté de renoncer est de droit commun. La renonciation unilatérale n'est pas une offre faite au nu propriétaire, mais une déclaration unilatérale de la volonté de

---

(1) Garnier, v° *Usufruit,* n° 72.

l'usufruitier, déclaration qui doit produire par elle-même tous les effets dont elle est susceptible.

La renonciation n'est un mode spécial d'extinction de l'usufruit que lorsqu'elle est le résultat d'un acte unilatéral de la part de l'usufruitier. Elle est efficace par elle-même en ce sens qu'elle éteint immédiatement et irrévocablement l'usufruit. Nous avons dit plus haut qu'elle n'emporte pas mutation ; mais, lorsqu'il s'agit d'un usufruit immobilier, la renonciation ne peut pas préjudicier aux droits des tiers qui auraient acquis une hypothèque sur cet usufruit. Nous concluons, en conséquence, que la renonciation pure et simple à un usufruit, après que cet usufruit a été acquis, est soumise au droit de transcription, car l'usufruitier a pu hypothéquer son droit, et les hypothèques ne sont pas éteintes par la renonciation. On ne voit pas comment l'acceptation du nu propriétaire peut exercer une influence sur les droits, puisque, la renonciation pure et simple étant valable sans acceptation, l'acceptation ne produit, en droit civil, aucun effet. Autant la doctrine que nous combattons — bien qu'elle soit tout à l'avantage des contribuables — serait logique de la part de ceux qui veulent que le droit de transcription ne puisse être perçu qu'à la suite du droit de mutation (la renonciation unilatérale n'en est pas passible), autant elle est illogique de la part de ceux qui admettent, avec la jurisprudence, que l'exigibilité du droit de trans-

cription n'est nullement subordonnée à celle du droit de mutation (1).

Observations. — Ce qui précède est spécial aux renonciations de l'usufruitier déjà investi de son droit. La renonciation purement extinctive à l'usufruit, au sens administratif et jurisprudentiel, par exemple celle d'un légataire en usufruit, qui, avant d'avoir accepté la libéralité, déclare y renoncer, ne saurait évidemment donner ouverture au droit proportionnel de transcription. L'usufruitier n'ayant pu grever d'hypothèques un droit qui n'est jamais entré dans son patrimoine, il n'y a pas lieu pour le nu propriétaire à la formalité de la purge (2).

---

(1) Demante, II, n° 752. — Contra : Naquet.
(2) Cass., 16 mars 1870 (J. E. 18.854 ; S. 70, 1, 281).

CHAPITRE VI

JUSTIFICATION DE L'AGE DE L'USUFRUITIER

La determination de la valeur imposable de la nue propriete et de l'usufruit etant basee sur l'âge de l'usufruitier, il est necessaire que l'Administration connaisse la date exacte de la naissance de ce dernier, au moment même où elle est mise en demeure de liquider et de percevoir l'impôt, soit par la declaration de mutation souscrite au nom des heritiers, soit par la presentation à la formalite du titre de la transmission qui ne s'opère pas moyennant un prix. En consequence, les parties devront, avant l'enregistrement, fournir les renseignements necessaires, conformement aux prescriptions suivantes de l'article 14 :

« Les actes et déclarations regis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 13 feront connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier, et, si la naissance est arrivee hors de France ou d'Algérie, il sera en outre justifie de cette date avant l'enregistrement : à defaut de quoi il sera

perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du trop-perçu dans le délai de deux ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

« L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance (sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte. »

Ainsi les obligations des parties varient selon que l'usufruitier est né en France ou en Algérie, ou dans un pays autre que les deux premiers. Dans le second cas, il ne leur suffit pas de déclarer la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier ; elles sont, en outre, tenues de justifier de cette date avant la déclaration ou l'enregistrement.

Quelles seront les pièces justificatives? La loi ne les énumère pas : elle laisse à cet égard plein pouvoir d'appréciation aux agents du Trésor. « En pareille matière, la force probante du document présenté doit être déterminée d'après la règle *locus regit actum*. Ainsi, il est généralement admis qu'un certificat de notoriété ne peut suppléer à l'acte de naissance si dans le pays où elle s'est produite il est tenu des re-

gistres destinés à constater l'état civil des personnes (1). »

La loi est formelle : elle exige une justification de l'âge de l'usufruitier dès lors qu'il est né hors du territoire de la France continentale ou algérienne. Cette exigence s'étend même au cas où l'usufruitier serait né dans une colonie française ou dans un pays de protectorat. A défaut des justifications prescrites par l'art. 14 ci-dessus transcrit, l'agent du Trésor ne peut se refuser à procéder à la formalité de l'enregistrement. Il doit seulement percevoir les droits les plus élevés qui pourraient être dus.

Pour déterminer ce maximum de droits, il faut donc distinguer selon que la nue propriété et l'usufruit sont transmis isolément ou simultanément dans un seul et même acte. Dans le premier cas, le vœu de la loi est facile à remplir : s'il s'agit d'une mutation de l'usufruit, on l'évaluera aux 7/10 de la propriété; s'il s'agit d'une nue propriété, on l'estimera aux 9/10. Dans le second, il y a plus de difficulté. Il est évident en effet qu'on ne peut considérer, pour l'enregistrement d'un même acte, le même usufruitier comme ayant tour à tour moins de vingt ans pour l'évaluation de l'usufruit et plus de soixante-dix ans pour celle de la nue propriété. Ce procédé serait irrationnel et contraire à l'esprit de la loi nouvelle qui limite la perception du droit à la valeur de la pro-

(1) Garnier, *R. pér.*, art. 10.002, n° 51.

priété entière. Aussi bien y a-t-il lieu de faire ici une sous-distinction suivant que le nu propriétaire et l'usufruitier sont ou non solidaires vis-à-vis du Trésor pour le payement des droits. Toutes les fois que, comme dans le cas de l'art. 754 du C. civ., le nu propriétaire et l'usufruitier sont solidaires, on décide que la perception forme un tout indivisible qui ne peut jamais s'appliquer à un capital dépassant la valeur même de la pleine propriété ni excéder le maximum des droits susceptibles d'être dus pour l'ensemble. On doit rechercher alors qui du nu propriétaire ou de l'usufruitier est assujetti au taux le plus élevé. Si c'est le nu propriétaire, on liquidera les droits comme si l'usufruitier avait plus de soixante-dix ans; dans le cas contraire, comme s'il était âgé de moins de vingt ans.

Mais lorsqu'il n'existe entre l'usufruitier et le nu propriétaire aucun lien de solidarité vis-à-vis du Trésor, — ce qui arrive en matière de mutation par décès, quand l'usufruit est dévolu en vertu d'un testament ou d'une donation ou par l'effet de la loi du 9 mars 1891, — il y a lieu pour satisfaire au vœu de la loi, conformément à une instruction générale de la Régie, « de porter le total des droits immédiatement exigibles non pas seulement à la somme la plus forte qui puisse être due au Trésor pour l'ensemble, mais au maximum de chaque perception considérée à part (1). »

---

(1) I. G. 27 mars 1904, n° 3.146, § 2.

La sanction du défaut de justifications est, on le voit, très rigoureuse. Dans bien des cas il peut y avoir eu impossibilité matérielle de se les procurer en temps utile. C'est pourquoi le législateur réserve expressément la restitution du trop-perçu dans le délai de deux ans.

Ce texte doit être interprété restrictivement, comme faisant exception à la règle de l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII ; en conséquence il semble qu'on devrait restituer seulement au cas où la naissance aurait eu lieu hors de France et sur la présentation de l'acte de naissance. Mais l'Administration a décidé que « les droits perçus en trop, dans les conditions prévues par l'art. 14, L. 25 février 1901, doivent être remboursés *quel que soit le lieu de naissance* de l'usufruitier. « La seule particularité qui s'attache (à cet égard) au cas où l'usufruitier est né hors de France ou d'Algérie, c'est que, dans ce cas, les parties sont tenues, pour obtenir le redressement de la perception, de produire l'acte même de naissance de l'usufruitier (1)». Dans le cas contraire, il semble donc que la preuve de la date de naissance pourra être faite par la production de toute pièce justificative (2).

D'ailleurs, en toute hypothèse, la demande en res-

---

(1) I. G. 3.067, § 5.

(2) Maguéro, *Supplément*, v° *Usufr.*, n° 62. — Garnier, *R. pér.*, art. 10.002, n° 53.

titution devra être faite, aux termes exprès de l'art. 14, dans le délai de deux ans à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

Les fausses déclarations sur la date de la naissance, et même sur le lieu de naissance, nécessaires à connaître pour les renseignements de la Régie, sont punies d'amendes déterminées par notre article.

Le législateur n'établit aucune prescription pour la réclamation du supplément de droit devenu exigible à raison de l'inexactitude de la date ou du lieu de naissance. Cet oubli est fort regrettable, car il conduit à une solution rigoureuse pour les contribuables.

On ne peut, en effet, appliquer en l'espèce aucune des courtes prescriptions édictées par l'article 61 de la loi de frimaire. Celle de deux ans parce qu'il ne s'agit pas d'un supplément de droit résultant d'une erreur de perception imputable à l'Administration : la perception a été conforme à la déclaration des parties. Celle de cinq ans, parce qu'on n'est pas en présence d'une omission des biens compris dans la mutation ou d'une insuffisance d'évaluation de leur revenu ou de leur valeur.

En l'absence d'un texte spécial, il faut recourir à la prescription de droit commun qui s'accomplit par trente ans. Ce délai est beaucoup trop long et, sur

ce point, la loi de 1901 appelle certainement une réforme incessante (1).

Quant au droit en sus encouru, il est prescriptible, conformément à la règle générale de l'article 14 de la loi du 16 juin 1824 par l'expiration du délai de 2 ans.

---

(1) Garnier, *Rep. pér.*, art. 10.002, n° 55.

APPENDICE

NOTIONS SOMMAIRES SUR QUELQUES LÉGISLATIONS ÉTRANGÈRES

SYSTÈME BELGE

La législation belge est fondée sur les mêmes principes que la législation française de l'an VII. L'usufruit est invariablement évalué à la moitié de la pleine propriété. Toutefois, en ce qui concerne les transmissions de la nue propriété, la loi du 27 décembre 1817 a introduit des dispositions destinées à parer, dans une certaine mesure, aux inconvénients qu'il y a à traiter l'acquéreur de la nue propriété comme l'acquéreur de la pleine propriété. Aux termes de l'article 20 de la loi précitée, « en » cas d'usufruit, s'il s'agit d'une succession d'un » habitant du royaume, il sera sursis, jusqu'à l'époque de la réunion de l'usufruit à la nue propriété, » au payement du droit de succession sur ce qui est » recueilli ou acquis en nue propriété, ainsi que » pour les mutations de celle-ci ayant lieu par décès » avant la réunion, sauf à fournir caution suffisante

» pour le droit dû. — Il n'est point accordé de sur-
» sis pour le payement du droit de mutation entre
» vifs; celui dû pour la propriété et celui dû pour
» l'usufruit seront simultanément acquittés dans le
» délai de l'article 23, mais il ne sera dû aucun droit
» pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété
» par décès. »

Ainsi l'acquéreur de la nue propriété doit payer l'impôt sur la valeur de la pleine propriété, mais ce payement est retardé jusqu'au jour de l'extinction de l'usufruit. Le nu propriétaire, dispensé de faire un payement immédiat, profite ainsi des intérêts de la somme qui représente le montant des droits à verser ultérieurement au fisc.

Cette disposition provoque deux remarques : la première, c'est que la loi belge restreint la faveur du sursis aux mutations par décès. Les mutations entre vifs soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, en sont exclues, et restent assujetties à l'impôt, comme autrefois en France, sur la valeur de la pleine propriété ; la loi du 22 frimaire an VII y est encore en vigueur sur ce point. L'Administration belge paraît même ne pas avoir adopté la jurisprudence qui s'était établie chez nous et d'après laquelle les mutations secondaires de la nue propriété, au cours du démembrement, n'étaient frappées de l'impôt que sur moitié de la valeur de la propriété entière (1).

---

(1) Note de l'Administration précitée.

La seconde observation, c'est que les mutations par décès appelées à bénéficier du sursis sont exclusivement celles qui affectent la succession d'un habitant du royaume de Belgique. La rigueur de la perception demeure entière pour les successions laissées en Belgique par les non-habitants du royaume.

Le bénéfice du sursis s'étend aux transmissions successives de la nue propriété, qui s'opèrent, au cours du démembrement, dans les mêmes conditions que la transmission originaire. Pour les transmissions de l'espèce, les héritiers ou légataires de la nue propriété jouissent même d'une double faveur : ils peuvent obtenir un sursis pour le payement comme le possesseur primitif ; de plus, la loi décide que le total des impôts, dont le versement est ainsi successivement ajourné jusqu'à la réunion de l'usufruit à la nue propriété, ne doit pas dépasser le taux de 15 0/0 ; dans le cas contraire, il est réduit à ce taux et les transmissions ultérieures par décès n'ont plus rien à payer.

Dans tous les cas, le sursis n'est accordé aux contribuables qu'à condition de fournir au Trésor une caution (personnelle ou réelle) suffisante à la garantie du payement des droits exigibles à l'extinction de l'usufruit. Ce cautionnement est rédigé sur projet approuvé par le Directeur de l'Enregistrement et, en cas de différend sur la suffisance de la garantie offerte, c'est aux tribunaux à le trancher.

Les droits en suspens deviennent exigibles à l'époque de l'extinction de l'usufruit, quelle que soit la

cause de cette extinction. Le nu propriétaire est alors tenu, sous peine d'amende, de déclarer son entrée en jouissance au bureau de l'enregistrement où la succession a été originairement déclarée, et d'y acquitter les droits jusqu'à concurrence du maximum de 15 0/0.

Ces dispositions ont certains avantages mais présentent aussi beaucoup d'inconvénients. Nous verrons *infra* qu'on avait essayé de les introduire dans notre législation et pourquoi on les a écartées.

SYSTÈME ITALIEN

Le système adopté par l'Italie est basé sur ce principe que l'acquéreur de la nue propriété doit, au moment de son acquisition, payer le droit sur un chiffre fixé en déduisant de la valeur de la propriété celle de l'usufruit. Puis cet acquéreur verse le complément lors de la réunion de la jouissance.

Cela ressort de l'article 17 de la loi du 13 septembre 1874, ainsi conçu : « Dans les transmissions de la » nue propriété, soit par acte entre vifs, soit pour » cause de mort, la valeur de cette nue propriété » est assujettie au droit, à l'époque de la mutation, » sur une valeur égale à la différence entre la valeur » de la pleine propriété et celle de l'usufruit. A l'ex- » tinction de l'usufruit, le droit sera dû sur la valeur » pour laquelle l'usufruit a été déduit lors de la » perception du droit sur la nue propriété. Cette » dernière disposition est également applicable aux

» réunions d'usufruit à la nue propriété transmise à
» titre onéreux, à la différence que la taxe à exiger
» à la réunion de l'usufruit doit frapper la différence
» entre le prix correspondant assujetti au droit lors
» de l'aliénation et la valeur de la pleine propriété. »

Pour l'évaluation de l'usufruit, le législateur italien tient compte à la fois et du terme assigné à sa durée et de l'âge de l'usufruitier. Il a cherché, par les dispositions suivantes, à serrer la vérité de plus près que n'avaient fait les lois française et belge : « Si l'usufruit est à temps indéterminé ou doit durer plus de dix ans, il représente la moitié de la valeur entière de la chose lorsque l'usufruitier n'a pas cinquante ans révolus, et le quart de cette valeur si l usufruitier a dépassé cet âge. Si l'usufruit doit durer moins de dix ans, il est évalué à autant de vingtièmes de la valeur de la propriété qu'il existe d'années de jouissance, sous la réserve que, quand l'usufruitier est âgé de plus de cinquante ans, l'usufruit ne peut être, en aucun cas, évalué à plus de cinq vingtièmes » (Loi du 13 sept. 1874, art. 16) (1).

On lit dans la note de l'Administration du 20 mars 1880 : « Le système italien produit deux résultats inadmissibles. L'un, c'est d'exonérer l'acquéreur de la nue propriété *de toute perception actuelle*, quand l'usufruit est indéterminé ou repose sur la tête d'un usufruitier âgé de moins de cinquante ans. L'autre,

---

(1) J. E., n° 21.328, p. 335.

c'est d'ajourner jusqu'au moment de la réunion de la jouissance le recouvrement des droits dus par le nu propriétaire sans donner au Trésor aucune garantie relative au payement. Il est sensible que, pendant la période qui s'écoule entre la constitution de la nue propriété et le retour de l'usufruit, les biens peuvent disparaître ou se transformer, le nu propriétaire mourir ou devenir insolvable, toutes circonstances qui compromettent la créance du Trésor. Un sursis accordé dans de telles conditions conduit le plus souvent à la remise du droit. La rigidité nécessaire de notre législation fiscale ne s'accommoderait pas d'une pareille tolérance. »

De ces deux reproches nous ne retiendrons que le second ; il est certain que le législateur italien commet une imprévoyance en n'exigeant pas du nu propriétaire, comme le fait le législateur belge, une sûreté quelconque, caution ou nantissement ou dépôt d'inscriptions de rentes sur l'Etat. Quant au premier reproche, il pèche par la base, puisqu'il repose sur une erreur de traduction imputable à son auteur.

La loi ne dit pas que, « si l'usutruit est à temps indéterminé ou doit durer plus de dix ans, il représente la *valeur entière* de la chose lorsque l'usufruitier n'a pas 50 ans révolus (1) »; elle dit : « la tassa proporzionale si applica *sulla meta dell'intiero*

---

(1) J. E. 21.323, p. 335, ligne 5.

valore della cosa »; ce qui siguifie : le droit proportionnel se liquide sur *la moitié de la valeur entière* de la chose. Redresser l'erreur de traduction commise dans la note précitée, c'est, du même coup, faire justice de la critique à laquelle elle servait de fondement.

SYSTÈME PRUSSIEN

Aux termes de la loi du 12 juin 1891, la valeur imposable de l'usufruit s'obtient en multipliant le revenu des biens grevés d'usufruit par des chiffres qui décroissent à mesure que s'élève l'âge de l'usufruitier. On multiplie ce revenu par :

18	quand l'usufruitier	a	15 ans et au-dessous.
17	»	»	15 à 25 ans
16	»	»	25 à 35 »
14	»	»	35 à 45 »
12	»	»	45 à 55 »
8 1/2	»	»	55 à 65 »
5	»	»	65 à 75 »
3	»	»	75 à 80 »
2	»	»	80 ans et au-dessus.

Mais lorsque l'usufruit vient à s'éteindre au cours de l'année qui suit la mutation, le droit n'est exigé que sur la valeur de la jouissance effective et l'Administration restitue le surplus du droit perçu. — Dans tous les Etats d'Allemagne (sauf le grand-duché de Bade et l'Alsace-Lorraine), le nu propriétaire a la faculté de payer immédiatement l'impôt sur la

différence existant entre la valeur de la pleine propriété et celle de l'usufruit, ou d'acquitter les droits sur la valeur entière lors de la consolidation.

Nous n'étendrons pas plus loin notre exposé de législation comparée. Nous renvoyons, sur ce point, à la remarquable étude de M. Salefranque sur le régime fiscal des successions (Revue politique et parlementaire, année 1894 ; le Bulletin de statistique publié par le ministère des finances en 1888 (p. 187) contient aussi une intéressante étude de législation comparée.

CONCLUSION

Nous avons parcouru successivement les phases que suit la nue propriété depuis le démembrement de la propriété jusqu'à sa reconstitution. Nous avons essayé de mettre un peu d'unité dans ce travail en rattachant nos décisions à un principe fondamental, celui qui est inscrit au frontispice même de la loi de frimaire et qui la domine toute entière (art. 4).

La loi du 25 février 1901 fait cesser des injustices qui avaient rendu très impopulaire le système organisé par celle du 22 frimaire an VII. Elle introduit plus d'équité et de logique dans cette partie de notre droit fiscal qui présentait, antérieurement, des difficultés d'application considérables pour la liquidation de l'impôt.

Sous l'empire de la loi de frimaire, on l'a dit avec raison, il fallait un agent instruit et déjà très exercé pour saisir toutes les distinctions sur lesquelles reposait l'exigibilité du droit. On a remarqué combien il existait d'anomalies et de lacunes dans les textes interprétés par la jurisprudence.

L'uniformité n'était pas établie pour la liquidation du droit sur les actes constitutifs de la nue propriété.

Celle-ci avait une valeur différente selon que le démembrement de la propriété s'effectuait à titre gratuit ou à titre onéreux sans réserve d'usufruit, à titre onéreux avec réserve d'usufruit au profit du vendeur, à titre d'échange. Dans les ventes d'immeubles, l'usufruit ajouté à la nue propriété était réputé équivalent à la moitié de cette nue propriété, de sorte que celle-ci supportait l'impôt sur *une fois et demie sa valeur;* dans les échanges et les mutations à titre gratuit d'immeubles, l'usufruit valait autant que la nue propriété : celle-ci était alors taxée sur *deux fois sa valeur.* Quelquefois le principe était mis à l'écart et l'usufruit n'était pas ajouté à la nue propriété qui était ainsi taxée sur *sa valeur réelle ;* il en était ainsi pour les ventes de meubles, mais non pour leurs mutations à titre gratuit, et pour les ventes de nue propriété et d'usufruit d'immeubles, par le même acte, à deux personnes distinctes.

Ces résultats singuliers sont difficiles à expliquer. La nue propriété, quelle que soit la convention qui la transmette, ne saurait avoir qu'une valeur.

Outre qu'elle manquait d'harmonie, l'œuvre du législateur de l'an VII manquait aussi de clarté; il eût été facile d'éviter de regrettables lacunes en apportant plus de soin à la rédaction des divers articles de la loi, de façon à dispenser l'interprète d'avoir à suppléer à l'insuffisance du texte.

Enfin cette législation avait le défaut capital d'imposer trop lourdement le nu propriétaire en l'astreignant, dans la plupart des cas, à payer au moment

de la transmission de la nue propriété le droit proportionnel sur un usufruit dont il ne profitera que plus tard. Pour les successions, par exemple, où la nue propriété et l'usufruit étaient transmis séparément, le droit était assis sur une valeur égale à une fois et demie celle de la propriété. C'était là une défectuosité capitale de la loi de frimaire, dont tous les esprits éclairés s'accordaient à demander la suppression. La crainte de la fraude et l'intérêt supérieur du Trésor expliquent seuls, sans les justifier, l'introduction et la persistance d'une pareille difformité dans notre loi fiscale.

Le rapporteur général de la loi de frimaire, Duchâtel, tout en montrant le côté moral qui devra résulter de l'économie de la nouvelle législation, insiste longuement sur l'autre côté de la loi qui est une loi d'impôt. Combien parmi les contribuables se montrent entre eux, dans leurs relations juridiques, d'une honnêteté scrupuleuse, qui n'hésitent pas à recourir à des dissimulations dolosives et frustratoires des intérêts du Trésor public. Par suite, des précautions sont à prendre pour éviter la fraude, et ce besoin de garantie constitue à nos yeux une légère atténuation de l'injustice qui résultait de l'évaluation forfaitaire de la nue propriété à la toute propriété. « Il faut, disait Duchâtel, assurer le recouvrement de l'impôt par des moyens auxquels l'abus et la fraude ne puissent échapper. »

Mais ici le moyen employé n'était-il pas excessif? Si le danger de fraude était réel en matière de muta-

tions entre vifs, si les mutations d'usufruit sont moins faciles à rechercher quand elles s'opèrent au profit du nu propriétaire que quand elles sont faites au profit d'un tiers, il n'en reste pas moins que ce danger est peut-être illusoire en matière de mutations par décès. Or, si l'on observe que les démembrements de la propriété par décès sont la plus abondante des sources productrices de nue propriété, on trouvera sans doute d'une fiscalité excessive la protection rigoureuse dont le législateur avait cru bon d'armer le Trésor contre le redevable. De plus, le droit que le nu propriétaire acquittait par anticipation sur l'usufruit était nécessairement établi d'après la nature du titre qui lui faisait acquérir la nue propriété, ce qui était injuste; enfin il y a des évènements — comme le décès de l'usufruitier — qui font du nu propriétaire un plein propriétaire sans constituer une mutation. On peut ajouter que, dans tous les cas, ce mode de perception assujettissait les parties à une avance très onéreuse, puisque, outre la difficulté de trouver immédiatement la somme nécessaire au payement de l'impôt, elles perdaient pendant un temps, souvent prolongé, les intérêts de cette avance. Si, comme cela arrive fréquemment au cas de transmission par décès, l'usufruitier était jeune; si les ayants-droit à la nue propriété étaient parents éloignés; si surtout ils n'étaient pas parents du testateur, ils avaient presque avantage à renoncer à la nue propriété plutôt que de débourser 11 fr. 25 0/0 de la valeur léguée, tandis qu'ils n'auraient

joui que cinquante ou soixante ans plus tard de la disposition faite en leur faveur. C'est un fait de ce genre qui a été cité à la tribune du Sénat, le 28 janvier 1901 (1).

De semblables résultats portaient en eux-mêmes la condamnation du régime fiscal de l'an VII.

L'injustice de la loi était d'autant plus criante qu'elle provoquait et justifiait la fraude.

La loi du 25 février 1901 a réparé l'iniquité de la loi organique, et il faut savoir gré à ses auteurs d'avoir osé sacrifier les préoccupations d'ordre fiscal au désir de rendre cette loi le plus conforme possible à la justice et à la raison. Dans le nouveau système, le nu propriétaire n'acquitte plus les droits que sur la nue propriété ; lorsque la nue propriété n'est pas transmise moyennant un prix, sa valeur variera suivant la durée probable de l'usufruit ; elle sera d'autant plus faible que l'usufruitier sera plus jeune, et s'accroîtra au fur et à mesure que ce dernier avance en âge ; la valeur de l'usufruit sera calculée de même, suivant ses chances de durée plus ou moins grandes, et diminuera en même temps que l'âge de l'usufruitier augmentera. Ces valeurs se complètent l'une l'autre, de façon que toujours leur réunion soit égale à la valeur de la propriété intégrale.

---

(1) Séance du Sénat 28 janv. 1901 (*J. O.* 29 janv. 1901. Débats Sénat, p. 114, col. 3).

Plus précise que la loi italienne, notre loi serre de plus près la réalité au moyen d'un barême dont la graduation suit, pour ainsi dire, pas à pas les fluctuations de la vie humaine. Des moyennes pour chaque période de dix années nous paraissent suffisantes ; détailler davantage eût abouti à compliquer, inutilement peut-être, la perception, à occasionner surtout de nombreuses erreurs au préjudice des parties ou du Trésor. La première période comprend, on l'a vu, tous les usufruitiers ayant moins de vingt ans révolus ; la dernière, tous ceux qui ont plus de soixante-dix ans. Ces deux réunions se justifient, car, aux deux bouts de l'existence, la vie humaine est ou devient d'une extrême fragilité qui échappe à tout calcul sérieux.

Plus prudent que le législateur belge, le législateur de 1901 évite d'ajourner le payement des droits sur la mutation de la nue propriété jusqu'au jour de la réunion de l'usufruit.

Dans ce sens, au Sénat, il avait été déposé un amendement, par M. Saint-Rome (1), suivant lequel le nu propriétaire avait l'option : 1° il pouvait, lors de l'acquisition, payer le droit d'après le tarif de la loi nouvelle ; 2° ou attendre l'extinction de l'usufruit et payer alors sur la propriété intégrale, sans aucune déduction pour l'usufruit. Mais, comme l'a dit

(1) Au scrutin publie, le Sénat repousse l'amendement par 182 voix contre 48. Séance du 28 janv. 1901 (*J. O.* du 29, p. 114).

M. le Directeur général de l'Enregistrement, « est-il admissible de laisser ainsi aux contribuables la faculté d'opter entre différentes façons d'appliquer la loi ? Est-il admissible de faire varier, au gré de leurs convenances, et la date du payement et le chiffre même de l'impôt ? Evidemment non : l'impôt est liquidé de la façon qui a paru la plus rationnelle et la plus juste au législateur ; il est impossible d'accorder aux contribuables, même dans le cas où cela pourrait servir finalement l'intérêt de l'Etat, la faculté de modifier les bases mêmes sur lesquelles le législateur a cru devoir asseoir l'impôt. »

A la Chambre des députés (1), M. Gervaize avait demandé plus pour le nu propriétaire. « Le payement des droits dus par le nu propriétaire ne sera exigé que lorsque l'usufruit prendra fin », et l'auteur basait son amendement sur ce que le nu propriétaire ne touche rien et ne touchera peut-être jamais rien.

Cet amendement péchait par la base. On ne saurait prétendre, en effet, que le nu propriétaire ne reçoit aucun avantage immédiat, alors que les nues propriétés ont une valeur qui peut être et qui est fréquemment réalisée aussitôt qu'elle est transmise. Or c'est sur cette valeur actuelle seulement que l'impôt est exigé : c'est l'application pure et simple de l'article 17 de la loi du 22 frimaire an VII en vertu

---

(1) Séance du 16 nov. 1900 (*J. Off.* du 17 nov.).

duquel l'impôt proportionnel est dû sur la valeur de l'objet transmis à l'époque de la transmission.

D'ailleurs, la faveur qu'on voudrait ainsi accorder au nu propriétaire aboutirait à une véritable impossibilité pratique. Il n'existe pas de moyens efficaces de connaître les faits qui produisent l'extinction de l'usufruit par l'échéance du terme, la prescription, le décès ou la renonciation de l'usufruitier. A l'époque où l'on se croyait autorisé à réclamer le droit sur la réunion produite par le décès de l'usufruitier, il avait été établi dans les bureaux une table spéciale dite *des usufruitiers*. Or il est constant que le service de cette table était très difficile et à peu près sans efficacité.

Enfin, bien que le législateur italien s'en soit passé, un ajournement pareil ne pouvait être accordé sans prendre des garanties contre l'insolvabilité de l'acquéreur et la disparition des biens. Dans ce but, disait-on, l'Administration peut prendre hypothèque sur les immeubles, et les valeurs mobilières seraient frappées d'opposition au profit du Trésor jusqu'à concurrence des droits.

« Prendre hypothèque sur les immeubles, faire opposition sur des valeurs mobilières, a répondu M. le Rapporteur du projet, c'est vite énoncé, mais à quelles complications cela ne conduirait-il pas, à quelles immixtions attaquables par tout le monde ne serait-on pas conduit pour faire transférer en titres nominatifs les valeurs au porteur? Comment suivrait-on ces dernières dans leurs transformations

successives? Qu'adviendrait-il d'ailleurs pour les titres au porteur dont bien des époux lèguent la nue propriété à leurs enfants et l'usufruit à leurs veuves en les dispensant de caution et de remploi? Va-t-on leur interdire la faculté que leur donne à ce sujet l'art. 601 du Code civil pour permettre l'application de l'amendement que nous discutons? (1) »

Cet ensemble de raisons nous paraît de nature à justifier le rejet de l'amendement Gervaize.

La situation du nu propriétaire est notablement améliorée par le projet de loi qui la transforme complètement à son profit. D'ailleurs l'Administration, « dans les cas véritablement dignes d'intérêt, trouvera dans ses pouvoirs gracieux le moyen de venir au secours du nu propriétaire, soit en accordant des délais, soit en fractionnant les payements à effectuer. M. le Directeur général a affirmé au Sénat qu'elle n'y manquerait pas (2). »

En résumé, la loi du 25 février 1901, sans atteindre peut-être à l'extrême justice, consacre néanmoins, au point de vue spécial qui nous occupe, un réel progrès. Elle rend uniforme la perception du droit sur les transmissions de la nue propriété, assure le recouvrement du droit auquel elles donnent ouver-

---

(1) Sénat, séance du 28 janvier 1901 (*J. Off.* du 9, p. 114-116.)

(2) Vigié, *Extrait des lois nouvelles*, 1901 : *Le régime fiscal des successions*, p. 74.

ture, s'attache enfin à proportionner le montant des taxes à l'importance réelle des objets transmis.

Malheureusement elle garde certaines anomalies et quelques lacunes. Les règles nouvelles, comme les anciennes, ne visent que la transmission de l'usufruit ou de la nue propriété. Par conséquent, pour tout acte non transmissif, aux yeux de la loi fiscale, qui a pour objet un usufruit ou une nue propriété, l'usufruit ou la nue propriété sont estimés par les parties. Il en est ainsi, notamment, des actes soumis au droit proportionnel qui a remplacé l'ancien droit gradué.

Le nouveau système présente, en outre, quelques lacunes en ce qui concerne l'évaluation de la pleine propriété des rentes viagères; celle des usufruits temporaires de longue durée; la prescription de l'action en supplément de droits appartenant à la Régie en cas de déclaration inexacte de la naissance de l'usufruitier. Mais nous avons vu que l'Administration s'est déjà attachée à réparer l'erreur pour ce qui est de l'estimation des usufruits temporaires. Nous partageons son avis et nous appelons de nos vœux le jour où il plaira au législateur de revenir à son œuvre pour sanctionner l'interprétation de la Régie et compléter, en outre, la réforme sur les autres points défectueux.

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE

BESSON. — La réforme fiscale des successions, des donations et des mutations de nue propriété et d'usufruit (1901).

BOSQUET. — Dictionnaire raisonné des domaines et droits domaniaux (1782).

BOUVET (Gaston). — De l'application des droits d'enregistrement aux divers cas de démembrement de la propriété et de l'usufruit (Thèse Caen, 1901).

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques (2me édit., 1851).

CABANIÉ. — De l'impôt proportionnel sur les mutations de nue propriété et d'usufruit (Thèse Toulouse, 1903).

CROLL. — De la réforme des droits de succession (Thèse Paris, 1897).

DALLOZ. — Jurisprudence générale, v° Enregistrement.

DALLOZ et VERGÉ. — Code annoté de l'Enregistrement.

DEMANTE (Gabriel). — Principes de l'Enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII, 4me édition (Paris, 1897, 2 volumes).

ESMEIN. — Cours élémentaire d'histoire du droit français (1re édition, 1892).

FERRIÈRE. — Dictionnaire de droit et de pratique (1754).

FONMAUR. — Traité des droits de lods et ventes.

GARNIER. — Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement (7me édition, 2me tirage, 1901).

MAGUÉRO. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement.

MERLIN. — Questions de droit.

MOYE (Marcel). — Précis élémentaire de législation financière (1905).

MOURLON. — Traité théorique et pratique de la transcription (1862).

NALBERT. — L'usufruit et la nue propriété devant le droit fiscal (Thèse Paris, 1900).

NAQUET (E.). — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2me édition (Paris, 1899, 3 volumes).

PAVOT. — L'usufruit et la nue propriété en droit fiscal (Thèse Lille, 1902).

PLANIOL. — Traité élémentaire de droit civil (1900).

POCQUET DE LIVONIÈRE. — Traité des fiefs.

PROUDHON. — Traité des droits d'usufruit, d'usage personnel et d'habitation (2me édit., 1836).

SALEFRANQUE. — Le régime fiscal des successions (Revue politique et parlementaire, 1894).

STOLÉE. — Revue de législation ancienne et moderne, 1870, p. 227 et s. (Grèce). — Revue de législation française et étrangère, p. 234 (Egypte).

VIGIÉ. — Cours de droit civil (2me édition, 1895).

VIGIÉ. — Etude sur les impôts indirects romains (Revue générale du droit, 1881, p. 101 et s.).

VIGIÉ. — Commentaire de la loi du 25 février 1901 (Les lois nouvelles, 1901).

WAHL (Alb.) — Traité de droit fiscal (2 volumes, 1902).

WAHL (Alb.). — De l'impôt sur les mutations par décès en droit romain (Thèse Grenoble, 1886).

Publications périodiques

Journal officiel. — Numéros des 27 avril 1880, 13 janvier 1889, novembre 1895, juillet 1896, novembre 1900, janvier et février 1901.

Instructions générales de l'Administration.

GARNIER. — Répertoire périodique de l'Enregistrement, des Domaines et des Hypothèques.
Revue de l'Enregistrment (art. 2622)
Journal de l'Enregistrement.
Journal des notaires.
Journal du Palais.
La Loi (quotidien).
Lois nouvelles (1901).
Pasicrisie belge.

Montpellier, le 15 mai 1905.

Vu : le Président de thèse, Doyen de la Faculté,
VIGIÉ.

Vu et permis d'imprimer :
Montpellier, le 16 mai 1905,
Pr le Recteur,
Le Vice-Président du Conseil de l'Université,
P. GACHON.

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION 7

NOTIONS PRÉLIMINAIRES 10

APERÇU HISTORIQUE 38

CHAPITRE UNIQUE. — *Ancien droit français* 38

Section I. — Droits seigneuriaux 39

Section II. — Impôts royaux 43

Section III. — Période intermédiaire 47

Section IV. — Loi du 22 frimaire an VII 48

Section V. — Loi du 25 février 1901 50

§ 1. Historique de la loi 50

§ 2. Texte de la loi et généralités 56

Liquidation du droit proportionnel d'enregistrement 66

CHAPITRE I. — *Démembrement de la propriété* 66

Section I. — Mutations résultant d'actes à titre onéreux, autres que l'échange, de biens autres que créances, rentes ou pensions 66

Section II. — Transmissions à titre gratuit des mêmes biens. — Echange 83

§ 1. Régime de l'an VII 83

§ 2. Régime actuel 91

Usufruits temporaires 99

Usufruits à terme incertain 103

Pages

Section III. — Mutations à titre onéreux ou à titre gratuit des créances, rentes ou pensions..... 106
Rentes viagères..... 114
Titres négociables..... 124
Section IV. — Des usufruits successifs et des usufruits conjoints avec clause d'accroissement..... 127
§ 1. Usufruits successifs..... 127
§ 2. Usufruits conjoints avec clause d'accroissement. 132

Chapitre II. — *Transmissions successives de la nue propriété et de l'usufruit au cours du démembrement*..... 139

Section I. — Transmissions d'usufruits..... 139
§ 1. Régime de l'an VII..... 139
§ 2. Régime actuel..... 140
Section II. — Transmissions de nue propriété..... 144
§ 1. Régime actuel..... 144
§ 2. Régime de l'an VII..... 145
A. Immeubles..... 145
B. Meubles..... 151

Chapitre III. — *Reconstitution de la propriété*..... 155

Section I. — Extinction naturelle de l'usufruit..... 157
§ 1. Régime de l'an VII..... 159
§ 2. Régime actuel..... 162
Section II. — Résolution judiciaire de l'usufruit pour cause d'abus de jouissance..... 163
Section III. — Renonciation unilatérale de l'usufruitier à son droit d'usufruit..... 168
Section IV. — Consolidation..... 175
§ 1. Régime de l'an VII..... 176
§ 2. Régime actuel..... 181
§ 3. Régime transitoire..... 183

Chapitre IV. — *Réunion aux mains d'un tiers simultanément acquéreur de la nue propriété et de l'usufruit*..... 189

Section I. — Régime de l'an VII..... 189
Section II. — Régime actuel..... 194

Pages

CHAPITRE V. — *Réunion de la nue propriété à l'usufruit*... 198
Vente de nue propriété, prix payable sans intérêts au décès de l'usufruitier..... 199
Licitation au profit de l'usufruitier..... 201
Droit de transcription..... 204

CHAPITRE VI. — *Justification de l'âge de l'usufruitier*..... 222

APPENDICE. — Notions sommaires sur quelques législations étrangères..... 229

Section I. — Système belge..... 229
Section II. — Système italien..... 232
Section III. — Système prussien..... 235
CONCLUSION..... 237
INDEX BIBLIOGRAPHIQUE..... 247